

65f834

DAE

P

21

**PROFESIONALISME AUDITOR PADA KAP DILIHAT DARI  
PERBEDAAN GENDER, TIPE KAP, DAN HIRARKI  
JABATANNYA**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



**Diajukan oleh :**

**Nama : Henry W. Darmoko**  
**NIM : C4C001148**

**Kepada**  
**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI**  
**PROGAM PASCASARJANA**  
**UNIVERSITAS DIPONEGORO**  
**TAHUN 2003**

**UPT-PUSTAK-UNDIP**

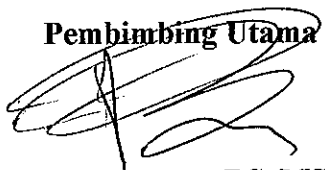
Tesis Judul  
**PROFESIONALISME AUDITOR PADA KAP  
DILIHAT DARI PERBEDAAN GENDER, TIPE KAP  
DAN HIRARKI JABATANNYA**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh  
**Henry Windrianto Darmoko**  
NIM : C4C001148

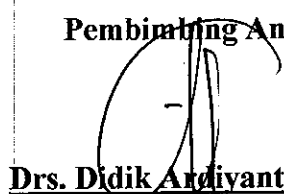
telah dipertahankan di depan Dewan Penguji tanggal 18 Juni 2003  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima.

**Susunan Tim Penguji**

**Pembimbing Utama**

  
**Dr. Purbayu BS, MS**

**Pembimbing Anggota**

  
**Drs. Didik Ardivanto, Msi, Akt**

**Anggota Tim Penguji**

  
**Drs. Tarmizi Achmad, MBA**

  
**Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt**

  
**Drs. FX. Sugyanto, M.S**

**Semarang, Juni, 2003**

**Universitas Diponegoro  
Program Pascasarjana  
Program Magister Sains Akuntansi**



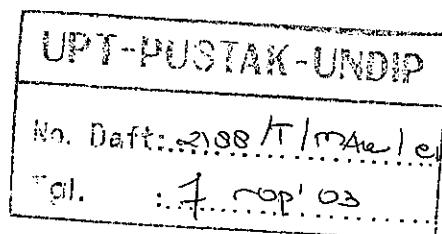
  
**Drs. Mohamad Nasir, M.Si, Akt.**



## PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini menyatakan bahwa tesis ini benar-benar hasil karya cipta saya sendiri yang dibuat untuk memenuhi persyaratan memperoleh derajat S2 program studi Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

Saya juga menyatakan bahwa tesis ini belum pernah dibuat untuk memperoleh gelar akademis lainnya, dan bilamana terbukti dikemudian hari maka saya siap mempertanggungjawabkan sesuai ketentuan hukum yang berlaku di negara Republik Indonesia.



Semarang, Juni 2003  
Yang membuat pernyataan

Henry W. Darmoko

**Aku persembahkan tesis ini untuk:**

*Istriku Ratna, anakku A'ang, kedua orang tuaku, serta masa depanku  
Agar aku mampu memeluk keberhasilan dan kesuksesan itu  
dengan tanganku untuk orang-orang  
yang kukasihi.*

*HW. Darmoko*

## KATA PENGANTAR

*Assalamu alaikum Wr.Wb*

Dengan mengucapkan Syukur Alhamdulillah ke hadirat Allah SWT, bahwa atas rahmad dan hidayahNya, akhirnya tesis dengan judul “Profesionalisme Auditor pada KAP dilihat dari perbedaan gender, tipe KAP dan hirarki jabatannya” sebagai tugas akhir pada program Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang dapat selesai dengan baik..

Karena penyusunan tesis ini telah melibatkan banyak pihak, maka penulis dengan ini mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya, atas bantuan yang telah diberikan.

Ucapan terimakasih tersebut penulis tujukan kepada :

1. Bapak Drs.Muhammad Nasir, Msi, Akt, selaku Ketua Program Magiter Sains Akuntansi.
2. Bapak Dr. Purbayu BS, MS dan bapak Drs. Didik Ardiyanto, Msi, Akt, selaku dosen pembimbing tesis
3. Istriku Ratna dan anakku Aang, yang telah memberikan dorongan moral dan pengorbanan yang diberikan pada saat penulis menempuh kuliah di program Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang
4. Ibu dan Bapak yang juga memberikan dorongan moral atas keberhasilan penulis menempuh program Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

5. Unmer Madiun yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menempuh tugas belajar di program Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang
6. Bapak Tjanjte E. Lekatompessy, yang telah membantu penulis mencari artikel-artikel penelitian guna penyusunan tesis ini.
7. Bapak Sayid Idrus dan Bapak Valentino Waas, atas semua bantuannya.

Harapan penulis semoga tesis ini bisa bermanfaat bagi penulis sendiri maupun bagi orang lain untuk dijadikan sebagai referensi dalam penelitian-penelitian yang akan datang dengan topik yang sama..

*Wasalamu alaikum Wr.Wb*

Semarang, Juni 2003

Henry W. Darmoko

## DAFTAR ISI

	Halaman
KATA PENGANTAR .....	i
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Perumusan Masalah .....	7
1.3. Tujuan penelitian .....	7
1.4. Manfaat Penelitian .....	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS .....	9
2.1. Tinjauan Pustaka .....	9
2.1.1. Teori Sosiologi Klasik Profesi .....	9
2.1.2. Pemahaman Mengenai Gender.....	10
2.1.3. Ukuran dan Tipe KAP .....	11
2.1.4. Hirarki Jabatan pada KAP .....	12
2.1.5. Etika dan Profesionalisme .....	13
2.1.6. Profesi dan Profesional .....	17
2.1.7. Profesi Akuntan Publik .....	21
2.1.8. Konsep Profesionalisme .....	27
2.1.9. Upaya Menciptakan Akuntan yang Profesional ....	31
2.1.10. Penelitian-penelitian Terdahulu .....	33
2.2. Pengembangan Hipotesis .....	35
2.2.1. Perbedaan Gender .....	35
2.2.2. Tipe KAP .....	36
2.2.3. Hirarki Jabatan KAP .....	38
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis .....	39
BAB III. METODE PENELITIAN .....	40
3.1. Jenis dan Sumber Data .....	40
3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel .....	40
3.3. Prosedur Pengumpulan Data .....	42

3.4. Definisi Operasional Pengukuran Variabel .....	42
3.5. Analisis Data .....	44
3.5.1. Uji Kualitas Data .....	44
3.5.2. Uji Non Respon Bias .....	45
3.6. Teknik Analisis .....	45
 BAB IV PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN .....	47
4.1. Gambaran Umum Responden .....	47
4.2. Uji Kualitas Data .....	50
4.3. Uji Non Respon Bias .....	50
4.4. Uji Hipotesis .....	51
4.3. Interpretasi Hasil Penelitian.....	56
 BAB V PENUTUP .....	60
5.1. Simpulan .....	60
5.2. Implikasi Penelitian .....	61
5.2. Keterbatasan Penelitian .....	63
5.3. Saran .....	63
 BIBLIOGRAFI .....	64
 LAMPIRAN – LAMPIRAN .....	70



## DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu Tentang Profesionalisme Auditor.....	33
Tabel 3.1 Sampel Penelitian.....	41
Tabel 3.2 Pengiriman dan Penerimaan Kuesioner.....	45
Tabel 4.1 Respon Kuesioner.....	48
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif : Demografi Responden.....	49
Tabel 4.3 Hasil Uji Non Respon Bias .....	51
Tabel 4.4 Statistik Deskriptif : Variabel Profesionalisme.....	52
Tabel 4.5 Statistik Deskriptif : Variabel Gender dan Hasil T-Test.....	53
Tabel 4.6 Statistik Deskriptif : Variabel Tipe KAP dan Hasil T-Test.....	54
Tabel 4.7 Statistik Deskriptif : Variabel Hirarki Jabatan dan Hasil Anova...	55

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Kuesioner.....	66
Lampiran 2 KAP yang menjadi unit Penyampelan .....	68
Lampiran 3 Tabulasi Data .....	70
Lampiran 4 Output SPSS .....	78

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Teoritis.....	39

## ABSTRACT

The purpose of this research is to get empirical evidence about the difference or indifference of auditor professionalism in CPA if seen from gender, type of CPA and the position hierarchy by using professionalism instrument develop by Hall (1968). This research is modification of its research concept of Goetz, Joe F. *et al* (1991) about the size measure of CPA and auditor position hierarchy and from James, Hunton *et al* (1995) about position hierarchy and gender.

The sample of research is auditor at CPA in Java. Intake of sample by sampling clustered. Collecting data is done with method of survey by using questioner. Gathered sample counted 179 with level of response rate 19.8 %. Examination of hypothesis uses t- test and Anova.

The result this research conclude that if seen from gender it is not found the difference of professionalism, it is mean that between man and women have same professionalism level. Based on the type of CPA and position hierarchy there are difference of professionalism, it is mean that between auditor in CPA which affiliate with auditor in CPA national have unequal professionalism level, and difference of auditor hierarchy position in CPA also cause difference of professionalism level.

Keyword : Professionalism, gender, type of CPA and position hierarchy.

## ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris tentang ada atau tidaknya perbedaan profesionalisme auditor di KAP jika dilihat dari gender, tipe KAP dan hirarki jabatannya dengan menggunakan instrumen profesionalisme milik Hall (1968). Penelitian ini adalah modifikasi dari konsep penelitiannya Goetz, Joe F. *et al* (1991) tentang ukuran KAP dan hirarki jabatan auditor dan James, Hunton *et al* (1995) tentang hirarki jabatan dan gender.

Sampel penelitian ini adalah auditor pada KAP di Pulau Jawa. Pengambilan sampel dengan cara *clustered sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan metode survey dengan menggunakan kuesioner. Sampel yang terkumpul sebanyak 179 dengan tingkat respon rate 19.8 %. Pengujian hipotesis menggunakan *t-test* dan *Anova*.

Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa jika dilihat dari gender tidak terdapat perbedaan profesionalisme, berarti antara auditor pria dan wanita memiliki tingkat profesionalisme yang sama. Berdasarkan tipe KAP dan hirarki jabatan terdapat perbedaan profesionalisme, artinya antara auditor di KAP yang berafiliasi dengan auditor di KAP nasional memiliki tingkat profesionalisme yang tidak sama, serta perbedaan posisi hirarki jabatan auditor di KAP juga menyebabkan perbedaan tingkat profesionalisme.

Kata kunci : Profesionalisme, gender, tipe KAP dan hirarki jabatan

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Kasus Enron di Amerika yang dinyatakan bangkrut oleh pengadilan Amerika telah menimbulkan gejolak baru bagi profesi akuntan baik diseluruh dunia termasuk di Indonesia. Dampak dari kasus ini adalah runtuhnya *big firm* akuntan dunia Arthur Andersen, setelah dinyatakan bersalah oleh pengadilan negara bagian Houston Texas karena keterlibatannya dalam kasus Enron dengan melakukan *mark up* keuangan (Auditor, 2002).

Nama besar Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen yang bermarkas di Chicago Amerika Serikat hilang, setelah berkiprah sebagai penjual jasa audit selama 83 tahun. Padahal Arthur Andersen termasuk dalam kategori *big five*, urutan kedua terbesar di dunia dan nomor satu di Amerika untuk urusan audit yang telah beroperasi di 84 negara dan didukung oleh kurang lebih 85 ribu karyawan termasuk di Indonesia, dengan total pendapatan pertahun tak kurang dari US \$ 10 miliar.

Kegiatan akuntan asing di Indonesia saat ini juga sedang dalam sorotan, khususnya setelah muncul banyak kasus di BPPN yang melibatkan akuntan *big five*. Kwik Kian Gie (2002) memberikan pernyataan yang cukup keras dengan mengatakan *the big five* telah melakukan kebohongan publik di BPPN, pernyataan itu didukung oleh ICW (2002) yang mensiyalir bahwa akuntan telah melanggar standar dan kode etik dalam melakukan audit bank-bank bermasalah.

Berbagai masalah lain yang melibatkan *big firm* di Indonesia antara lain Deloitte Touche Tohmatsu dan Hans Tuanakotta & Mustofa dalam kasus penjualan

PT Indomobil, demikian juga dengan KPMG Siddharta, Siddharta dan Harsono dalam kasus penyogokan masalah pajak (Auditor, 2002).

Dampak dari berbagai kasus diatas terhadap profesi akuntan publik jelas akan mengakibatkan citra negatif terhadap profesi akuntan publik sehingga menjadi sorotan, diantaranya:

1. Munculnya keraguan publik akan informasi Laporan Keuangan. Rekayasa Laba Enron menyebabkan Laporan Keuangan (LK) auditan dan *Earning Per Share* (EPS) tak dapat digunakan sebagai pegangan publik dan tak lagi dapat digunakan untuk mendongkrak sentimen pasar saham (Jan Hoesada ,2002)
2. Klien semakin sadar bahwa tidak ada jaminan kalau *big firm* akuntan selalu lebih baik mutunya (Sofyan S. Harahap, 2002)
3. Regulator cenderung melakukan pengetatan peraturan dalam menata kembali profesi ini demi melindungi kepentingan publik, baik dalam bentuk pencabutan dan persyaratan izin praktik, memperberat sanksi denda, peningkatan pengendalian mutu, keahlian dan ketrampilan akuntan. (Sofyan S. Harahap, 2002)
4. Akan terjadi reformasi dalam asosiasi, serikat atau ikatan-ikatan akuntan di seluruh dunia (Jan Hoesada, 2002)

Sebagai profesi kepercayaan akuntan harus selalu menyadari fungsinya sebagai kepercayaan masyarakat yang harus dijaga. Profesi akuntan hanya bisa *survive* jika menjaga amanah yang diberikan masyarakat/*user* kepadanya, dengan cara mempertaruhkan profesionalisme mereka (Sudibyo, 2002).

Profesi ini hanya bisa dijaga jika akuntan selalu berpedoman pada kode etik, standar dan moralitas. Menteri Keuangan Dorojatun Kuncoro Jakti, (2002) juga

mengungkapkan bahwa dalam akuntabilitas manajemen publik harus dibarengi profesionalisme yang tinggi, dan itu saja tidak menjamin akan membawa manfaat yang lebih besar jika tidak didukung moral dan etika yang baik.

Profesi akuntan harus memiliki integritas, independen dan bebas dari semua kepentingan di luar kepentingan menegakkan kebenaran, kemampuan teknis dan profesionalisme harus selalu dijaga dengan menempatkan aspek moralitas di tempat yang tertinggi. Akuntan bukan hanya sekedar ahli tetapi harus dapat melaksanakan pekerjaan profesinya dengan hati-hati atau *due professional care* dan selalu menjunjung tinggi kode etik profesi yang ada.

Professionalisme menurut Hall (1968) dijabarkan menjadi lima dimensi, yaitu: 1) *Dedikasi*, 2) *Social Obligation*, 3) *Autonomy*, 4) *Regulation*, 5) *Community Affiliation*. Lima dimensi profesional di atas dipakai oleh Kalbers dan Fogarty (1995) untuk mengukur tingkat profesionalisme internal auditor, dan akan dipakai juga dalam penelitian ini untuk mengukur tingkat profesionalisme auditor KAP di Indonesia.

Goetz, Joe F *et al* (1991) meneliti dampak dari ukuran kantor akuntan dan ranking jabatan terhadap tingkat profesionalisme akuntan. Hubungan antara jumlah karyawan akuntan dalam KAP, ranking jabatannya dan tingkatan profesionalismenya telah dievaluasi dalam 19 KAP di Amerika. Hasil penelitiannya mengindikasikan adanya keyakinan bahwa suatu profesi akan menyediakan pelayanan pada publik dan pelayanan tersebut berhubungan dengan ukuran KAP. Ranking jabatan dalam hirarki perusahaan menunjukkan kekuatan, dimana ranking lebih tinggi berhubungan dengan level profesionalisme yang lebih tinggi, juga



mengidentifikasi tiga ciri profesionalisme lainnya, yaitu *Autonomy*, *sense of calling* dan *the composite*.

Hirarki jabatan dan perbedaan gender dipakai untuk melihat praktek akuntansi swasta oleh Hunton *et al* (1995), hasil penelitiannya menemukan bahwa pegawai wanita melaporkan adanya diskriminasi dalam semua aspek. Perlakuan terhadap pegawai wanita tersebut dikarenakan perusahaan menganggap sedikitnya jenis dan jumlah pekerjaan yang dapat diselesaikan oleh wanita serta berarti membuang waktu dan uang untuk melatih pegawai wanita, juga adanya keyakinan bahwa wanita menganggap suatu pekerjaan itu sementara, sebagaimana hasil penelitian Lehman, 1992 (dalam Reed *et al*, 1994) karena wanita sebagai pengurus utama keluarga (Parent *et al*, 1989 dalam Reed *et al*, 1994) sehingga pegawai wanita mengalami stress di tempat kerja dan lebih sering pindah kerja dibandingkan pegawai pria, sesuai dengan penelitian Collins, 1993 (dalam Hunton *et al*, 1995). Konflik dan stress kerja seperti diatas mampu menciptakan krisis profesionalisme bagi wanita. (Cartwright 1978; Chassie dan Bhagat 1980; Cooke dan Rousseau 1984; serta Hall dan Gordon 1973 dalam Reed *et al*, 1994)

Penelitian ini memodifikasi konsep penelitian Goetz, Joe F. *et al* (1991) dan Hunton *et al* (1995) di atas, dengan diilhami kasus Enron dan kasus *big five* akuntan di Indonesia serta adanya *research gap* tentang gender, tipe atau ukuran KAP dan hirarki jabatan sebagaimana diuraikan dibawah ini.

Tingkat profesionalisme auditor KAP berbeda jika dilihat dari perbedaan gender. Lehman, 1992; Parent *et al*, 1989 dan Greenhous dan Beutell, 1985 (dalam Reed *et al*, 1994) menyimpulkan hasil penelitiannya bahwa wanita mempunyai tingkat profesionalisme yang berbeda dibanding pria, karena ada interen peran yang

besar, yaitu kerja atau keluarga. Cartwright, 1978; Chassie dan Bhagat, 1980; Cooke dan Rousseau, 1984; serta Hall dan Gordon, 1973 (dalam Reed *et al*, 1994) juga berpendapat adanya perbedaan posisi profesional atau krisis profesionalisme bagi wanita yang dikarenakan *overload* peran, serta adanya diskriminasi pada wanita dalam semua aspek (hunton *et al*, 1995)

Bertolak belakang dengan hasil penelitian diatas adalah penelitian oleh Pillsbury *et al*, 1989; Kessler Harris, 1982; Mendelsohn, 1919; Palen, 1945 (dalam Trapp *et al*, 1989) yang menyimpulkan bahwa antara wanita dan pria mempunyai peluang dan tingkat profesionalisme yang tidak berbeda, karena profesionalisme tidak berkaitan dengan gender.

Penelitian tentang gender di Indonesia oleh Abdurrahim (1998) menyimpulkan adanya perbedaan sikap antara wanita dan pria dalam merespon perubahan yang terjadi di lingkungan kerjanya. Didukung oleh hasil penelitian Santosa (2001) yang menyatakan selain terdapat perbedaan sikap terhadap pekerjaan antara auditor wanita dan pria di Indonesia juga terdapat perbedaan motivasi dan keinginan berpindah yang juga diperkuat oleh hasil penelitian Yuyeta (2001). Djaddang (2002) menemukan adanya perbedaan intensitas moral dan orientasi etis pada wanita dan pria yang terjadi saat pengambilan keputusan.

Hasil penelitian di Indonesia tersebut mengungkapkan adanya perbedaan perilaku yang disebabkan perbedaan gender, dan karena perilaku yang berbeda tersebut termasuk sikap terhadap pekerjaan dan lingkungan kerja, maka ada indikasi juga berpengaruh terhadap profesionalisme dalam pekerjaan.

Penelitian-penelitian tentang akuntan publik yang dikaitkan dengan ukuran kantor akuntannya banyak yang mengindikasikan bahwa akuntan *big firm* lebih

profesional dianding *non big firm*. KAP akan mengembangkan keahlian spesifik industri, yang berarti spesialisasi dan peningkatan keahlian yang akan berdampak pada kualitas audit (Craswell *et al*, 1995). Hasil penelitian itu didukung oleh Shockley dan Holt, 1983; Eichenseher dan Danos, 1983; William, 1988; serta Francis dan Wilson, 1988 (dalam Mardiyah, 2002), yang menyimpulkan bahwa kualitas dan *expertise* adalah atribut *servis* yang dimiliki oleh *big eight* akuntan, dan merupakan faktor yang menyebabkan banyak klien memilih kantor akuntan besar. De Angelo, 1981; Simunic dan Stein, 1987 (dalam Manao dan Nursetyo, 2002) meyimpulkan peningkatan kualitas KAP berarti peningkatan profesionalisme yang akan meningkatkan reputasi, dan reputasi akuntan dipegang oleh akuntan *big eight*, sesuai dengan Auditor (2002)

Kenyataannya saat ini banyak klien yang lebih rasional dan *cost minded* dalam memilih auditor eksternal, sehingga peran *big five* dari tahun ke tahun semakin surut, dipicu oleh skandal Enron di mana banyak klien terpaksa mengganti auditornya dengan *fee* yang lebih wajar, karena sesungguhnya klien semakin sadar bahwa tidak ada jaminan kalau *big firm* selalu lebih baik mutunya (Sofyan S. Harahap, 2002), yang juga didukung oleh penelitian Lekatompesy (1999) bahwa profesionalisme pada KAP besar dan KAP kecil di Indonesia tidak berdeda.

Penelitian tentang posisi hirarki jabatan oleh Jimbalvo dan Pratt (1988) dalam Pratt dan Beaulieu (1992) menyimpulkan bahwa perbedaan tugas dan tanggung jawab akuntan disebabkan karena perbedaan hirarki jabatan, di mana semakin tinggi level hirarkinya semakin tinggi tingkat profesionalismenya, didukung oleh Aranya dan Ferris (1984) serta Adler dan Aranya (1984). Lekatombesy (1999) menemukan perbedaan sikap profesionalisme pada tingkat hirarki jabatan auditor KAP di

Indonesia, sedangkan penelitian oleh Sorensen dan Sorensen (1974) Norris dan Niebuhr (1983) tentang orientasi profesional pada level organisasi di KAP, menyimpulkan bahwa meningkatnya orientasi birokrasi berarti menurunnya orientasi profesional dari posisi hirarki rendah ke hirarki posisi lebih tinggi.

### 1.2. Perumusan Masalah

Hasil-hasil penelitian tentang profesionalisme auditor jika dilihat dari perbedaan gender, tipe KAP dan hirarki jabatan di KAP ternyata masih terdapat *research gap*, penelitian ini akan menguji kembali hasil penelitian-penelitian di atas dengan unit analisis auditor pada KAP di Indonesia dengan memakai skala profesionalisme auditor menurut Hall (1968).

Bertolak dari latar belakang permasalahan di atas, maka permasalahan yang dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan pada penelitian ini adalah:

1. Apakah ada perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP jika dilihat dari perbedaan gender ?
2. Apakah ada perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP jika dilihat dari tipe KAP ?
3. Apakah ada perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP jika dilihat dari hirarki jabatan di KAP ?

### 1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini dilakukan bertujuan:

Untuk memperoleh pemahaman tentang dimensi profesionalisme yang merupakan formulasi dari profesionalisme yang dimiliki oleh auditor pada KAP,

serta untuk memperoleh bukti empiris tentang adanya perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP jika dilihat dari perbedaan gender, tipe KAP dan hirarki jabatannya.

#### **1.4. Manfaat penelitian**

Manfaat-manfaat dari hasil penelitian ini nantinya adalah:

1. Memberikan masukan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam hal pengembangan profesionalisme auditor-auditornya.
2. Dapat dipakai oleh organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam pengembangan citra profesionalisme akuntan melalui pembenahan kode etik akuntan agar sesuai dengan tuntutan keadaan
3. Memberikan manfaat dan kontribusi terhadap akademisi dalam mengembangkan teori akuntansi keperilakuan dan auditing dalam materi perkuliahan, sehingga mampu menciptakan auditor-auditor yang profesional .
4. Hasil penelitian ini diharapkan akan menambah referensi penelitian dalam bidang profesionalisme auditor di Indonesia.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

#### 2.1. Tinjauan Pustaka

##### 2.1.1. Teori Sosiologi Profesi.

Penelitian tentang profesionalisme akuntan biasanya dikaitkan dengan teori sosiologi (Kalbers dan Fogarty, 1995) atau teori sosiologi klasik (Aranya dan Amernic, 1981) sebagai teori dasarnya.

Teori sosiologi Mark Weber dan Karl Mark dalam Kalbers dan Fogarty (1995) dan teori sosiologi klasik profesi (Parsons, 1954; Goode, 1957; Huges, 1963, dalam Aranya dan Amernic, 1981), menyatakan bahwa masyarakat mengakui *power* dan *prestise* profesi karena para profesional memiliki ilmu pengetahuan (*body of knowledge*) yang terkait dengan kebutuhan dan nilai-nilai sentral dari sistem sosial. Sebagai imbalannya, masyarakat mengharapkan para profesional untuk komitmen melayani masyarakat di atas dan melebihi insentif-insentif material (Vollmer dan Mills, 1966; Moore, 1970; Larson, 1977, dalam Aranya dan Amernic, 1981).

Menurut Armstong dan Vincent (1988) para ahli sosiologi menyatakan bahwa setidaknya ada empat dasar utama dari profesi, yaitu: *Expertise, monopoly, public sevice dan self regulation*, yang pada intinya sesuai dengan lima dimensi profesionalisme Hall (1968) yaitu: *Dedication, Belief in Self Regulation, Social Obligation, Autonomy Demands dan Community Affiliation*.

### 2.1.2. Pemahaman Mengenai Gender

Istilah penting yang dikaitkan dengan gender adalah *stereo type* peran gender, yaitu keyakinan mengenai karakteristik yang dianggap benar tentang laki-laki dan perempuan (Ecles dan Hoffman, 1984, dalam Widhiyanti, 2001), umumnya jenis kelamin pria berhubungan dengan gender maskulin sementara wanita berhubungan dengan gender feminim ( Sisilastuti, 1993, dalam Santoso, 2001).

Menurut Gill Palmer *et al*, 1997 (dalam Santoso, 2001) *sex role stereo type* dihubungkan dengan pandangan bahwa pria lebih berorientasi pada pekerjaan, obyektif, independen, agresif dan pada umumnya mempunyai kemampuan lebih dibanding wanita dalam pertanggungjawaban manajerial, sedang wanita di lain pihak dipandang pasif, lemah lembut, orientasi pada pertimbangan lebih sensitif dan lebih rendah serta pasif di bidang pertanggungjawaban dibanding pria. Pandangan bahwa manajer yang sukses adalah manajer yang memiliki sikap, perilaku dan temperamen yang dimiliki pria dibanding wanita disebut *Management Stereo Type*.

Pada bidang ilmu-ilmu sosial istilah gender diperkenalkan untuk mengacu pada perbedaan-perbedaan antara laki-laki dan perempuan tanpa konotasi-konotasi yang sepenuhnya bersifat biologis (Mandy McDonald *et al*, 1997, dalam Primawati ,2001). Penelitian Muapin, 1990 (dalam Widhiyanti, 2001) menyatakan bahwa perilaku *masculine stereotype* merupakan kunci keberhasilan dalam Kantor akuntan Publik (KAP), yang mendukung penelitian Lehman, 1990 (dalam Reed *et al*, 1994) bahwa karakteristik maskulinitas bukan femininitas perlu dalam profesi sebagai akuntan.

### 2.1.3. Ukuran dan Tipe Kantor Akuntan Publik

Banyak penelitian tentang akuntan publik dengan menjadikan ukuran KAP sebagai obyek penelitiannya, misalnya dihubungkan dengan pangsa pasar (Simunic; 1980, dalam Mardiyah, 2002), perubahan auditor (Mardiyah, 2002), permintaan dan penawaran jasa auditing dalam IPO (Bedard *et al*, 2000), dan kualitas auditor (Manao dan Nursetyo, 2002)

Ukuran KAP bisa dilihat dari beberapa hal yang berkaitan dengan KAP tersebut, misalnya *number of client* dan *sales revenue* dari KAP tersebut (Beatty, 1989). Namun banyak pula peneliti yang menggunakan dikotomi *brand name* KAP yang sudah dikenal luas sebagai pembedaan ukuran KAP, sedangkan istilah ukuran KAP sering diganti dengan klasifikasi KAP atau istilah tipe KAP.

Guy, Aldeman (2002); Simamora (2002) dan Jusuf (2001) mengklasifikasikan KAP berdasarkan wilayah kerjanya menjadi: KAP Internasional, KAP Nasional, KAP Regional dan KAP Lokal.

Bedard *et al*, (2000) menggunakan tiga level kategori untuk tipe KAP dalam penelitiannya untuk melihat permintaan dan penawaran jasa auditing dalam IPO di pasar Quebec. Tiga tipe tersebut yaitu: *big six*, *national* dan *local audit firms*.

Mayangsari (2000) menyatakan bahwa penelitian tentang KAP di Indonesia sering menggunakan istilah *afiliasi* dan *non afiliasi* dengan kantor akuntan asing dan dikatakan pula bahwa investor mempersepsikan auditor yang berafiliasi dengan kantor akuntan asing memiliki kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas, didukung oleh penelitian Goetz, Joe F. *et al* (1991) bahwa kualitas auditor meningkat sejalan dengan besarnya KAP tersebut.



Pengklasifikasian KAP juga dilakukan oleh IAI dalam Buku Direktori Ikatan Akuntan Indonesia 2001–2002, yang membedakan KAP yang beroperasi di wilayah Indonesia menjadi dua, 1) bekerjasama dengan kantor akuntan asing, dan 2) tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing. Perbedaan KAP menurut IAI (2001) diatas digunakan dalam penelitian ini dengan menggunakan istilah tipe KAP, sebagaimana istilah yang digunakan dalam penelitian Bedard *et al* (2000), Beasley dan Petroni (1997) dan Clarkson dan simunic, 1994 (dalam Bedard *et al*, 2002).

#### **2.1.4. Hirarki Jabatan pada Kantor Akuntan Publik**

Hirarki jabatan dalam KAP menurut Jiambalvo *et al*, 1983 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992) adalah hiraki jabatan pada KAP yang mengacu pada kondisi di luar negeri yaitu: partner, manajer, senior dan staff, yang juga ditegaskan oleh Harding dan Troman (1999). Beberapa orang staff yang diketuai oleh seorang supervisor melakukan pekerjaan secara tim, hasil kerja tim ditinjau oleh manajer dan manajer bertanggung jawab terhadap seorang partner. Hampir sama dengan hirarki di atas Guy, Alderman *et al* (2002) menyatakan bahwa struktur organisasi di kantor akuntan adalah Partner, Manajer, Akuntan Senior dan Staf akuntan. Staf akuntan biasanya terdiri dari akuntan pemula yang juga disebut sebagai akuntan junior.

Menurut Jusuf (2001) hirarki jabatan dalam organisasi akuntan publik yaitu: Partner, Manager, Supervisor, Senior/ in charge auditor dan asisten. Tingkatan hirarki Jabatan yang banyak dijumpai dalam KAP di Indonesia, mengacu pada Simamora (2002) yaitu: partner, manager, senior auditor dan junior auditor. Partner disebut juga sebagai rekan yang bertanggungjawab penuh terhadap semua operasional dalam kantor kantor tersebut. Hirarki jabatan sebagaimana dikemukakan

oleh Simamora (2002) seperti tersebut diatas digunakan sebagai variabel dalam penelitian oleh Lekatompessy (1999) di Indonesia, dan juga digunakan dalam penelitian ini .

#### **2.1.5. Etika dan Profesionalisme.**

Menurut Cohen dan Turner (1990) etika adalah bagian dari filosofi mengenai praktek berperilaku yang pelaksanaannya bisa dikontrol. Kamus *Webster* mendefinisikan etika sebagai prinsip-prinsip ketentuan berperilaku bagi individu atau profesi; perilaku mana yang baik atau buruk atau benar dan salah dengan kewajiban moral atau mengandung nilai moral.

Secara umum bagi kehidupan profesi, kode etik profesi adalah serangkaian norma tertulis yang mengatur perilaku anggota profesi dan menetapkan prinsip prinsip yang mendasar yang harus dipatuhi agar pelaksanaan kinerja profesionalnya dapat mencapai tujuan penugasannya. (Beauchamp dan Bowie, 2002)

Bagi profesi akuntansi (akuntan), kode etik diperlukan sebagai panduan dan aturan terhadap seluruh anggota baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di dunia usaha, di instansi pemerintah, maupun di dunia pendidikan dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya.

*American Institute of Certified Public Accounting* (AICPA) telah memberikan standar perilaku etis bagi para Akuntan Publik. Perilaku professional yang telah ditetapkan oleh AICPA dalam Arens dan Loebecke (1994), meliputi :

- (a) Prinsip-prinsip yang meliputi tanggung jawab, bertindak untuk kepentingan masyarakat, bertindak jujur, integritas, obyektivitas, dan independensi, bekerja cermat, serta mengevaluasi kelayakan lingkup dan sifat jasa,

- (b) Peraturan perilaku yang harus ditaati oleh profesi akuntan publik,
- (c) Interpretasi,
- (d) Kelengkapan etika.

Standar perilaku etis yang ditetapkan AICPA memberikan pedoman dan arahan bagi akuntan publik dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor.

Kode etik akuntan Indonesia untuk pertama kalinya disahkan pada kongres ke-3 IAI Desember 1973, bersamaan dengan pengesahan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA) dan Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). Selama kurun waktu 25 tahun terakhir mengalami 2 kali perubahan, yaitu pada tahun 1982 dan terakhir tahun 1998 sebagai salah satu hasil putusan kongres ke-8 IAI pada 23-25 September 1998 di Jakarta

Kode etik 1982 memberikan beberapa pengembangan lebih lanjut atas kode etik 1974 meliputi: 1) Ketentuan umum tanggungjawab akuntan lebih diperjelas; 2) Pengaturan larangan melakukan kebiasaan praktik bisnis lebih moderat; 3) Penekanan terhadap integritas diperluas; 4) Pembedaan kode etik yang berlaku umum dengan yang berlaku khusus. Namun kedua kode etik (1974 dan 1982) belum secara tegas mewajibkan akuntan agar meningkatkan keahliannya (kompetensinya) supaya dapat mendukung integritas profesinya

Kongres IAI ke-8 tahun 1998 di Jakarta mengagendakan reformasi kode etik akuntan Indonesia, sebagaimana telah dilakukan oleh IFAC melalui *the IFAC ethics Committee* dalam rangka harmonisasi praktek keahlian profesi akuntansi dunia (Media Akuntansi, 2002). Pasal 9 Anggaran Dasar dan Rumah Tangga IAI tahun 1998 menentukan bahwa kode etik Akuntan Indonesia meliputi: 1) Kode etik umum

akuntan Indonesia; 2) Kode Etik akuntan Kompartemen; 3) Interpretasi kode etik akuntan kompartemen..

Kode etik akuntan Indonesia disusun dengan tujuan untuk memenuhi tanggungjawab profesionalnya yang tinggi, mencapai tingkat kinerja yang tinggi dengan orientasi kepentingan publik. Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan empat kebutuhan dasar yang harus dipenuhi, yaitu:

1. Kredibilitas (*credibility*), atas informasi dan sistem informasi
2. Profesionalisme (*professionalism*), untuk identifikasi yang jelas kapasitas anggota profesi yang bersangkutan dimata klien dan pihak lain yang terkait
3. Kualitas Jasa (*quality of service*), untuk meyakinkan (*assurance*) bahwa pelayanan keprofesian yang diberikan dilaksanakan dengan standart kinerja yang tinggi.
4. Kepercayaan (*confidence*), untuk meyakinkan (*confident*) bahwa pelayanan keprofesian yang diberikan dilandasi oleh kerangka etika profesi.

Kode etik akuntan Indonesia dirumuskan dalam 3 bagian: 1) Prinsip Etika 2) Aturan Etika; 3) Interpretasi Aturan Etika. Prinsip Etika yang tertuang dalam kode etika umum akuntan Indonesia meliputi :

- |         |                                |
|---------|--------------------------------|
| Pertama | : Tanggungjawab profesi        |
| Kedua   | : Kepentingan Publik           |
| Ketiga  | : Integritas                   |
| Keempat | : Obyektivitas                 |
| Kelima  | : Kompetensi dan Kehati-hatian |
| Keenam  | : Kerahasiaan                  |
| Ketujuh | : Perilaku Profesional         |

Kedelapan : Standart Teknis.

Selanjutnya Standar Profesional Akuntan Publik juga menetapkan aturan etika kompartemen akuntan publik yang meliputi independensi, integritas dan obyektivitas.

Ketetapan SPAP (2001) AE 100 adalah sebagai berikut :

*Pertama*, dalam independensi, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan IAI. Sikap mental independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in Appearance*).

*Kedua*, dalam integritas dan obyektivitas, anggota KAP harus mempertahankan integritas dan obyektivitas, harus bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang diketahuinya atau mengalihkan (mensubordinasikan) pertimbangannya kepada pihak lain.

Jelaslah bahwa sikap independensi merupakan faktor utama bagi akuntan, agar tidak memihak pada kepentingan siapapun termasuk manajemen perusahaan. Sikap independen untuk memenuhi tanggung jawab dalam audit dan penyusunan laporan audit. Independensi meliputi pertama, independensi dalam kenyataan (*infact*) yang berarti adanya kenyataan bahwa auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak selama pelaksanaan auditnya. Sedangkan kedua, adalah independen dalam penampilan (*in appearance*) yang merupakan pandangan pihak lain mengenai independensi tersebut.

Akuntan harus melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan masyarakat umum. Sedangkan integritas merupakan perilaku untuk tetap mendapatkan pekerjaan dari

masyarakat, oleh karena itu akuntan harus bertanggung jawab terhadap profesinya. Selanjutnya pengertian obyektivitas adalah perilaku untuk terhindar dari konflik kepentingan dan tidak memihak. Akuntan publik dalam menjalankan tugasnya harus memahami dan menjalankan standar etika ketiga-tiganya. Jelaslah bahwa akuntan publik tidak boleh memihak kesiapapun dalam melakukan audit.

#### 2.1.6. Profesi dan Profesional

Pada mulanya istilah profesi yang berasal dari bahasa Yunani *professues* berarti suatu kegiatan atau pekerjaan yang dihubungkan dengan sumpah atau janji yang bersifat religius, sehingga ada ikatan bathin bagi seseorang yang memiliki profesi tersebut untuk tidak melanggar dan memelihara kesucian profesinya (Media Akuntansi, 2002)

Menurut Lee (1995) istilah *professional* digunakan untuk menunjukkan pengorganisasian pekerjaan dalam bentuk institusi, dimana praktisi memiliki komitmen secara jelas untuk melayani kepentingan publik, dan menawarkan pada klien pelayanan yang berhubungan dengan intelektualitas dan ilmu pengetahuan.

Christiawan (1994) mendefinisikan profesi sebagai pekerjaan atau kegiatan yang dilakukan oleh seseorang dan menjadi sumber nafkah hidupnya. Profesi memerlukan keahlian, kemahiran, atau kecakapan yang memenuhi standar mutu atau norma tertentu, agar dapat memuaskan para pelanggan atau pengguna jasa atas karya yang dihasilkannya.

Dalam upaya untuk memberikan jasa kepada konsumen dan agar dapat memuaskannya, profesi atau *professional* harus memenuhi ciri-ciri atau atribut-

atribut tertentu. Karakteristik dari profesi menurut Sullivan *et al*, 1985 (dalam Douglas dan Singhapakdi, 1994) adalah :

- 1) *A body of specialized knowledge*
- 2) *A means of restricting entry to those possessing this knowlegde*
- 3) *Recognition by professionals of a social obligation beyond the service performed for a particular client*
- 4) *Standarts of conduct*
- 5) *A means of enforcing those standarts of conduct.*

Maksudnya:

- 1) Adanya program pendidikan/ spesialisasi yang berkelanjutan
- 2) Program sertifikasi untuk profesional
- 3) Komitmen yang kuat untuk memberikan pelayanan pada masyarakat
- 4) Adanya code etik dan standart profesional
- 5) Diperlukan *peer review*.

Dalam penelitiannya, Armstong dan Vincent (1988) mengemukakan bahwa profesi harus didasari oleh profesional dan keahlian, profesional memerlukan *extensive training* dan *training* tersebut dalam bentuk akademik atau *teoritical*, misal *job training* dan pengalaman. Sedangkan keahlian atau *special knowlegde* dibutuhkan pengakuan dalam bentuk sertifikasi.

Barber dan Parsons, 1988 (dalam Johnson, 1991) hasil penelitiannya mengemukakan cirri-ciri yang harus dimiliki oleh seorang profesional, yang mendukung penelitian Hadibroto, 1982 (dalam Lekatompeppy, 1999) yaitu:

- 1) Ketrampilan yang berlandaskan pengetahuan teoritis,
- 2) Melakukan latihan dan pendidikan,
- 3) Pengujian kemampuan anggota,
- 4) Organisasi,
- 5) Kepatuhan pada aturan main profesional atau norma profesi .

Christiawan (1994) berpendapat bahwa ciri-ciri profesional adalah::

1) Melakukan pekerjaan atau kegiatan tertentu yang menjadi sumber nafkah hidupnya, 2) Memiliki pengetahuan dan ketrampilan memadai yang diperoleh melalui pendidikan dan latihan, dan 3) Mempunyai keyakinan dan keahlian yang diperoleh dari pengalaman dalam melakukan profesinya.

Atribut-atribut profesional yang harus dimiliki seorang profesional menurut Burn dan Haga (1977) adalah: 1) Pelayanan bersifat altruistik atau lebih, 2) Lebih mementingkan kepentingan umum daripada kepentingan pribadi, 3) Memerlukan pendidikan formal sebagai syarat untuk memasukinya, 4) Mempunyai kode etik, 5) Membuat asosiasi dan mengadakan pertemuan 6) Mempublikasikan jurnal, 7) Melakukan ujian masuk, 8) Tidak diijinkan mengiklankan jasa, 9) Mempunyai ijin atau sertifikasi sebagai praktisi, sebagaimana penelitian Volmer dan Mill, 1966; Moore, 1970; dan Larson, 1977 (dalam Aranya dan Amernic, 1981) bahwa masyarakat mengharapkan supaya para profesional komit untuk memberikan pelayanan pada publik, karena profesional itu dipersepsikan sebagai praktisi yang independen dan berilmu pengetahuan dengan kewajiban yang nyata yaitu melakukan sesuatu untuk kepentingan publik (Lee, 1995).

Dengan berpatokan dari beberapa ciri atau atribut yang disebutkan di atas, maka seorang pekerja yang profesional harus mentaatinya. Korompis (1990) berpendapat bahwa seorang karyawan dikatakan profesional bila dia dapat mengikuti aturan permainan organisasi tempat ia bekerja, harus menghindari konflik dengan kepentingan perusahaan serta harus mengikuti sistem yang ada pada perusahaan tersebut. Bila hal tersebut dapat dipenuhi, maka jasa yang diberikan akan memuaskan pelanggan atau konsumen.



Seorang yang profesional di dalam melakukan suatu profesi biasanya akan memiliki motivasi yang tinggi. Sejalan dengan hal tersebut, Soekmadidjaja (1989) berpendapat bahwa karakter yang dimiliki oleh para profesional adalah dorongan sangat tinggi untuk berprestasi, mempunyai keyakinan dan keberanian untuk menampilkan prestasi terbaiknya, serta memiliki jiwa kreatif dan inovatif.

Profesionalisme biasanya diucapkan oleh pejabat pemerintah atau tokoh-tokoh masyarakat dalam berbagai kesempatan. Istilah tersebut biasanya digunakan sebagai anjuran untuk peningkatan prestasi dalam masyarakat *modern*. Namun istilah tersebut sering diartikan berbeda oleh masyarakat. Christiawan (1994) berpendapat bahwa profesionalisme adalah sikap dan perilaku seseorang dalam melakukan suatu profesi. Ini berarti sikap dan perilaku tersebut tampak kesungguhan dalam memberikan pelayanan kepada konsumen.

Seorang yang profesional harus bersikap dan berkeinginan kuat untuk mencapai kesempurnaan mutu dan jasa karyanya, bertanggung jawab dalam melakukan tugas pekerjaan serta berkemauan baik dalam mematuhi etika dan konsisten dalam menjalankan profesinya. Sedangkan menurut Abeng (1997) istilah Profesionalisme tidak terlepas dari beberapa aspek penting yang saling terkait satu dengan yang lain, yaitu: 1) Pengetahuan (*knowledge*), 2) Ketrampilan (*skill*), 2) Sikap mental (*attitude*). Ketiga hal tersebut merupakan dasar di dalam membangun kualitas profesionalisme. Ini berarti setiap orang yang berkarya di bidang apapun pada dasarnya berhak menyandang predikat profesional sepanjang proses dan hasil kerjanya berbasis pada ketiga elemen dasar tersebut.

Menurut Shafer (2002) pada pertengahan abad 20, di Amerika Serikat terdapat *sosial trend* menuju *corporatization* atau *bureaucratization* dari profesi yang

didukung oleh Hall (1968) dan Abbott (1991), argumennya bahwa *trend* ini merupakan pengaruh dari *delegitimizing* profesi dan *forcing* para profesional untuk mengadopsi lebih orientasi komersial.

Penelitian tentang profesionalisme yang dihubungkan dengan birokratisasi, sebagaimana penelitian Hall (1968) serta Sorenson dan Sorenson, 1974 (dalam Norris dan Niebuhr, 1983) yang menemukan bahwa terdapat hubungan yang terbalik antara tingkat perofesionalisme dan birokratisasi, meningkatnya orientasi birakratisasi berarti menurunnya orientasi profesionalisme.

### 2.1.7. Profesi Akuntan Publik

Hasil penelitian Lee (1995) mencatat bahwa pertama kali dibentuknya organisasi profesi akuntan publik yaitu pada awal abad 18, dengan dibentuknya *Professional Society of Accountants* di Scotland pada tahun 1853.

Di Amerika Serikat pertama kali dibentuk *The Institute of Account* pada tahun 1882 oleh para akuntan profesional, kemudian pada tahun 1887 dibentuk *American Assosiation of Publik Accountants* (Lee, 1995)

Kondisi di Indonesia, menurut SK Menteri Keuangan Nomor 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997, akuntan publik adalah akuntan yang memiliki ijin dari Menteri Keuangan. Akuntan publik menjalankan pekerjaan bebas dalam bidang jasa audit umum, audit khusus atestasi dan review serta menjalankan pekerjaan dalam bidang jasa konsultasi, perpajakan dan jasa-jasa lain yang berhubungan dengan akuntansi.

Arens dan Loebecke (1994) mengemukakan bahwa jasa yang diberikan oleh seorang akuntan publik adalah jasa atestasi, perpajakan, jasa konsultasi manajemen,

jasa pembukuan dan jasa akuntansi. Boynton dan Kell (1996) membedakan jasa akuntan publik dan jasa attestasi dan jasa non attestasi. Jasa attestasi meliputi audit, eksaminasi, review, dan prosedur yang disepakati bersama.. Sedangkan jasa *non attestasi* yaitu akuntansi, perpajakan dan konsultasi manajemen.

Sebagai profesi yang jasanya bersifat *public service*, maka profesi tersebut harus diakui oleh pihak tertentu. Anderson, 1984 (dalam Gani, 1997) mengatakan bahwa pengakuan sebagai profesi apabila telah memenuhi kriteria yang disyaratkan oleh *The Uniform Rules of Professional Conduct*, yaitu :

1. Menguasai pengetahuan intelektual melalui pelatihan dan pendidikan yang cukup.
2. Praktek umum yang memberikan pelayanan kepada masyarakat.
3. Pelayanan bersifat jasa pribadi.
4. Bertindak Objektif dalam memahami permasalahan.
5. Mengsubordinasikan kepentingan pribadi.
6. Terdapat perhimpunan atau ikatan indenpenden yang menetapkan standar persyaratan (standar of qualification) yang berlaku bagi kompetensi setiap anggotanya serta membina dan menyumbangkan keahlian dan standar pelayanan.
7. Terdapat kode etik yang melindungi kepentingan umum.
8. Terdapat forum pertukaran pendapat, pengetahuan dan pengalaman atas sesama rekan sejawat untuk meningkatkan fungsi mereka.

Bertolak dari persyaratan yang disebutkan diatas, maka akuntan publik di Indonesia sudah merupakan suatu profesi, alasannya sebagai berikut:

1. *Memiliki ilmu pengathuan khusus.*

Di Indonesia persyaratan untuk menjadi seorang akuntan publik haruslah memiliki pendidikan formal, yaitu yang bersangkutan menamatkan pendidikan program sarjana pada fakultas ekonomi jurusan akuntansi universitas negeri, sesuai dengan UU No 54 tahun 1954 tentang pemakaian gelar akuntan, Lulus Ujian Negara Akuntansi (UNA profesi) dan sekarang ini juga harus lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) (sesuai SK Menkeu RI. No. 43/KMK.017/1997 pasal 7), dan memiliki pengalaman kerja kurang lebih tiga (3) tahun dengan reputasi baik.

2. *Mempunyai pengetahuan intelektual melalui pendidikan dan latihan*

Hal ini sesuai dengan Standar Umum Pertama yang diisyaratkan dalam Standar Professional Akuntan Publik (2001) yang menyatakan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

3. *Adanya standar kualifikasi.*

Untuk mengukur pelaksanaan audit, diperlukan adanya suatu ukuran kriteria yang disebut dengan standar auditing, yang meliputi pertimbangan mengenai mutu professional (*professional qualities*) auditor *independen* dan pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan keuangan auditan (PSA # 01 SA seksi 150 par.01). SPAP (2001) secara garis berisikan (1) uraian mengenai SPAP, (2) berbagai standar auditing yang telah

diklasifikasikan, (3) berbagai pernyataan standar attestasi yang telah diklasifikasikan, dan (4) pernyataan jasa akuntansi dan *review*.

4. *Adanya norma perilaku dan kode etik.*

Akuntan Indonesia memiliki Kode Etik Akuntan sebagai aturan yang mengatur tentang akuntan di Indonesia pada umumnya. Kode etik ini terdiri atas tiga bagian yaitu : (1) akuntan profesi secara umum, (2) khusus akuntan publik, dan (3) penutup. Kode etik yang berkaitan dengan akuntan publik mengatur tentang kepribadian, kecakapan professional, tanggung jawab kepada klien, tanggung jawab pada rekan seprofesi dan tanggung jawab lainnya.

5. *Memperoleh izin praktek yang diatur dengan undang-undang.*

Peraturan yang mengatur tentang jasa akuntan publik adalah SK Menkeu RI No.43/KMK.017/1997, dalam pasal 6 menyebutkan bahwa setiap akuntan yang akan menjalankan pekerjaannya sebagai Akuntan Publik, wajib memperoleh izin dari Menteri. Selanjutnya pasal 7 mengatur bahwa yang bersangkutan wajib melakukan permohonan tertulis kepada Direktur Jenderal Lembaga Keuangan u.p. Direktur Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai dengan memenuhi persyaratan berupa : (a) berdomisili di wilayah Indonesia (b) lulus ujian sertifikasi akuntan publik yang diselenggarakan oleh IAI, (c) menjadi anggota IAI, dan (d) telah memiliki pengalaman kerja 3 (tiga) tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit.

6. *Jasanya untuk kepentingan masyarakat dalam bentuk umum.*

Dalam menjalankan pekerjaannya akuntan publik mengutamakan kepentingan masyarakat. Untuk itu agar diakui statusnya sebagai profesi, maka ia mempunyai hak atas dasar kemampuan profesinya untuk merumuskan secara bebas

pendapatnya tanpa pengaruh dari pihak manapun, tetapi harus tunduk pada norma-norma profesi yang ada. Dalam menjalankan prakteknya sesuai SK Menkeu RI No. 43/KMK.017/1997, akuntan publik wajib mempunyai KAP atau bekerja pada Koperasi Jasa Audit (pasal 3 ayat 1) dan bentuk usaha KAP adalah usaha sendiri atau usaha kerja sama (pasal 3 ayat 1).

7. *Ada organisasi profesi.*

Di Indonesia badan independen yang mengatur profesi akuntan adalah Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), didirikan pada tanggal 23 Desember 1957 di Jakarta, dan Anggaran Dasar sebagai aturan organisasinya disahkan oleh Departemen Kehakiman tanggal 11 Februari 1959. Organisasi IAI memiliki tiga kompartemen yaitu kompartemen akuntan publik, kompartemen akuntan pendidik, dan kompartemen akuntan manajemen. Masing-masing kompartemen mempunyai tugas berbeda-beda. Kompartemen yang mengatur tentang akuntan publik adalah kompartemen akuntan publik. Sejak berdirinya sampai sekarang ini telah memasuki usia ke 42, IAI telah mengeluarkan berbagai produk antara lain;

- a). Standar profesi. Di bidang pengembangan standar, IAI telah melakukan kodifikasi Standar Akuntansi Keuangan (SAK), dan Standar Professional Akuntan Publik (SPAP). Kedua standar tersebut merupakan pengganti dari Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI), tahun 1973 dan 1984, serta Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA) tahun 1973. Menurut laporan tahunan IAI yang disampaikan pada Kongres IAI VIII tanggal 23 – 25 September 1998 di Jakarta, sampai saat ini IAI telah memiliki 55 SAK, 65 Pernyataan Standar Auditing (PSA), 2 Interpretasi PSA, 4 Pernyataan Standar Atestasi (PSAT), 2 Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSA), 1

Pernyataan Standar Jasa Atetasi dan Review (PSAR), 2 Pernyataan Standar Jasa Konsultan (PSJK).

- b). Kode Etik Akuntan Indonesia. Dikeluarkan pertama kali tahun 1973, kemudian diubah pada tahun 1982, dan disempurnakan lagi tahun 1998.
- c). Program Pendidikan Profesi Berkelanjutan (PPL) yang dimulai tahun 1997.
- d). Ujian Sertifikasi Akuntan Publik yang pelaksanaannya pada tahun 1997.
- e). Majalah dan Jurnal Ilmiah. Majalah yang diterbitkan adalah majalah populer bulanan yaitu Majalah Akuntansi, dan jurnal ilmiah yaitu Jurnal Riset Akuntansi Indonesia.

Dari beberapa hal yang dikemukakan di atas, berkaitan dengan profesi akuntan publik di Indonesia dapatlah dikatakan bahwa akuntan publik merupakan suatu profesi yang telah dikaji keberadaannya oleh Pemerintah. Dalam melakukan pekerjaannya sebagai seorang akuntan publik, ia harus tunduk pada aturan main yang berlaku berupa kode etik akuntan, SPAP maupun aturan lain yang mengikat dirinya dalam melakukan praktek, serta aturan-aturan yang dibuat oleh Pemerintah.

Karakteristik ideal tentang profesi Accountant publik yang digambarkan oleh Kerr *et al*, (1977) yang mendukung penelitian Carey's, 1973 (dalam Norris dan Niebuhr, 1983), sangat cocok dengan ciri akuntan publik di Indonesia, yaitu: 1) adanya pengetahuan yang spesialisasi yang didapat dari pendidikan dan latihan resmi yang menjalankan standar (*collegian maintenance of standarts*) 2) memberikan pelayanan pada masyarakat dan adanya pengakuan tentang kewajiban sosial (*profesional comitment*), 3) memiliki kode etik yang mengatur norma profesinya (*Etics*) 4) Perekrutan anggota secara resmi dan pemberian gelar khusus pada anggota

(*professional identification*), 5) Adanya pengakuan yang resmi dengan sertifikat keahlian bagi anggotanya (*autonomy*).

Hasil penelitian Sorenson dan Sorenson, 1974 (dalam Norris dan Niebuhr, 1983) serta Douglas dan Singhapakdi (1994) tentang profesi akuntan publik pada intinya mendukung ciri-ciri di atas, hanya ditambah *community/society recognition* atau pengakuan dari masyarakat luas dalam bentuk *legal basis*.

Studi tentang tanggung jawab auditor AICPA, 1978 (dalam Aranya dan Amernic, 1981) lebih melengkapi karena menyarankan bahwa identitas profesional dari akuntan publik membutuhkan: 1) keinginan yang tinggi untuk mengembangkan dedikasi menjadi profesional yang ideal, 2) Bertanggungjawab kepada pemakai informasi keuangan, 3) Loyal kepada profesinya.

*Corporate ownership* (kepemilikan oleh perusahaan) pada Kantor Akuntan Publik menurut Shafer *et al* (2002) adalah perkembangan baru yang potensial dari akuntan publik yang mampu meningkatkan profesionalisme dan menjaga penerapan kode etik akuntan publik.

#### **2.1.8. Konsep Profesionalisme**

Profesi dan profesionalisme dibuat dibedakan secara konseptual (Kalber dan Fogarty, 1995). Profesi merupakan jenis pekerjaan yang memenuhi beberapa kriteria, sedangkan profesionalisme merupakan suatu atribut individual yang penting, tanpa melihat apakah suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak. Selama beberapa dekade yang lalu banyak sekali penelitian empiris yang dilakukan terhadap profesionalisme dalam organisasi. Beberapa penelitian empiris yang dilakukan terhadap profesionalisme membuktikan profesionalisme merupakan konstruk yang



bersifat *multidimensional* (Snizek, 1972; Bartol, 1979, dalam Norris dan Niebuhr, 1983), tetapi tidak identik untuk anggota organisasi yang berbeda. Lebih lanjut Bartol (1979) menyarankan untuk melakukan eksplorasi lebih jauh tentang berbagai macam dimensi profesionalisme sebagai hal yang mempengaruhi organisasi profesional.

Konsep profesionalisme modern dikemukakan oleh Hall (1968), yang mengembangkan skala sikap untuk mengatur tingkat profesional diantara praktisioner pada beberapa pekerjaan antara lain dokter, jururawat, akuntan, guru, pengacara, pekerja, sosial, pialang/broker, pustakawan, masinis, manajemen personel perusahaan periklanan. Elemen-elemen profesionalisme yang dikemukakan Hall (1968) adalah :

1. Keyakinan bahwa profesinya sangat penting,
2. Mempunyai keyakinan untuk memberikan pelayanan kepada publik,
3. Kebutuhan otonomi dalam melakukan pekerjaan,
4. Mengajukan untuk mempunyai peraturan sendiri dalam pekerjaan,
5. Berafiliasi dengan rekan sesama jenis pekerjaan di organisasi lain.

Di samping konsep profesionalisme yang dikemukakan oleh Hall (1968), Kerr *et al*, 1977 (dalam Norris dan Neihbur, 1983) juga merumuskan elemen-elemen profesionalisme yang terdiri atas lima elemen yaitu: 1) Otonomi, 2) Standar kolegal, 3) Etika, 4) Komitmen profesional, dan 5) Identifikasi profesional.

Jika dibandingkan antara elemen-elemen profesionalisme Kerr *et al* (1977) dengan yang dikemukakan oleh Hall (1968), maka elemen-elemen profesionalisme Hall (1968) lebih lengkap karena berkaitan dengan dua aspek penting yaitu aspek

struktural dan sikap. Aspek struktural yang karakteristiknya merupakan bagian dari pembentukan sekolah pelatihan, pembentukan asosiasi profesional dan pembentukan kode etik. Sedangkan aspek sikap atau perilaku berkaitan dengan pembentukan jiwa profesionalisme.

Konsep profesionalisme Hall (1968) yang dikenal dengan *Taksonomi Hall* memiliki elemen sebagai berikut:

1. Dedikasi terhadap profesi. (*Dedication*)

Elemen ini dicerminkan melalui dedikasi professional dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Tetap melaksanakan profesinya meskipun imbalan ekstrinsiknya berkurang. Sikap ini berkaitan dengan ekspresi dari pencurahan diri secara keseluruhan terhadap pekerjaan dan sudah merupakan suatu komitmen pribadi yang kuat.

2. Kewajiban sosial (*Social Obligation*)

Elemen ini berkaitan dengan pandangan tentang pentingnya peranan profesi serta manfaat yang diperoleh baik masyarakat maupun professional karena adanya pekerjaan tersebut.

3. Otonomi (*Autonomy demands*)

Sikap otonomi merupakan suatu pandangan secara professional yang harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain. Adanya intervensi yang datang dari luar dianggap sebagai hambatan yang dapat mengganggu otonomi professional. Banyak orang menginginkan pekerjaan yang memberikan mereka hak, dan hak istimewa untuk membuat keputusan dan bekerja tanpa diawasi secara ketat.

4. Keyakinan terhadap peraturan profesi (*Belief in Self Regulation*)

Sikap ini merupakan suatu keyakinan bahwa yang paling berwenang dalam menilai pekerjaan professional adalah rekan sesama profesi, bukan orang luar yang tidak mempunyai kompeten dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

5. Afiliasi dengan sesama profesi. (*Community Affiliation*)

Para profesional menggunakan ikatan profesi sebagai acuan termasuk didalamnya organisasi formal dan kelompok-kelompok kolega informal sebagai sumber ide utama pekerjaan. Melalui ikatan profesi, para profesional dapat mengembangkan profesinya.

Hall Taksonomi 1968 banyak digunakan oleh peneliti-peneliti untuk mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin dari sikap dan perilaku mereka.

Morrow dan Goetz, 1988 (dalam Kalbers dan Fogarty, 1995) dan Goetz, Morrow dan Mc Elroy (1991) memakai Hall Taksonomi untuk mengukur profesionalisme para akuntan publik, sedangkan Kalbert dan Fogarty (1995) menggunakan elemen profesionalisme Hall lebih komplek dari peneliti terdahulu, hasil penelitiannya menunjukkan bukti empiris hubungan variabel anteseden (pengalaman) internal auditor dengan profesionalisme dan dengan variabel konsekuensinya.

Penelitian di Indonesia yang menggunakan konsep profesionalisme Hall (1968) yaitu: Wibowo Purwoko, 1996 (dalam Rahmawati, 1997), Rahmawati (1997), dengan unit analisis yaitu internal auditor di Indonesia, Sumardi (2001) dengan unit

analisis auditor BPKP di Indonesia, sedangkan Lekatompessy (1999) dengan unit analisis Akuntan Publik di Indonesia.

### 2.1.9. Upaya Menciptakan Akuntan yang Profesional

Organisasi menjadi penting bagi kehidupan profesi tersebut, karena menjadi tempat berhimpunnya seluruh anggota profesi. Organisasi profesi berfungsi melakukan upaya-upaya untuk memelihara dan menjaga martabat serta mendorong peningkatan kualitas kinerja para anggotanya.

Secara umum fungsi organisasi profesi dalam Auditor (2002) meliputi:

1. Mengadministrasi status keanggotaan seluruh anggota profesi
2. Menentukan standart keahlian dan kinerja bagi anggota profesi
3. Menetapkan kode etik yang harus dipatuhi oleh seluruh anggota profesi
4. Memelihara kesinambungan keahlian seluruh anggota profesi, baik melalui pendidikan, pelatihan, seminar, diskusi panel dan lokakarya
5. Menjaga martabat profesi dengan mendorong dipatuhinya berbagai standart keahlian dan kode etik oleh seluruh anggota profesi, dengan cara:
  - a. Upaya penegakan disiplin dengan pengenaan sanksi.
  - b. Pengawasan berkala praktik profesi, misal Peer Review di kalangan KAP
  - c. Menyediakan sarana peradilan profesi

IFAC dalam *paper* yang diterbitkan April 1998 tentang “*Guidance on the Formation and Organization of a Professional Accounting Body*” (2000) mengungkapkan beberapa tujuan yang ingin dicapai oleh organisasi profesi akuntansi sebagai berikut:

1. Mencari pengakuan masyarakat (publik) terhadap kinerja pelayanan akuntan
2. Melindungi kepentingan masyarakat dengan melakukan upaya pengawasan (seperti *peer review*) terhadap kinerja pelayanan akuntan dan penegakan kode etik profesinya
3. Meningkatkan pengetahuan, kecakapan dan keahlian anggota profesi
4. Membuat pengaturan terhadap kinerja praktik bagi akuntan publik
5. Menjaga kepentingan organisasi dan anggota profesi
6. Memelihara keabsahan hak keprofesian anggota profesi (akuntan)
7. Melakukan berbagai upaya yang berkesinambungan untuk dapat menjaga independensi anggota profesi dalam melaksanakan pelayanan profesionalnya
8. Memajukan pengembangan teori dan praktik akuntansi dalam arti yang seluas luasnya
9. Meyakinkan anggota profesi bahwa mereka akan mendapat dukungan yang memadai dalam memenuhi kebutuhan masyarakat luas atas jasa keprofesian dan keahlian yang dimiliki.

*Business Week* (2002) memberikan Tips reformasi akuntan agar etika profesi bisa ditegakkan dan Akuntan profesional bisa tercipta, yaitu sebagai berikut:

1. Terapkan "*self regulation*" secara tegas
2. Hentikan jasa konsultasi untuk klien audit
3. Lakukan rotasi tugas auditor pada klien
4. Terapkan *forensic* auditing lebih banyak

5. Batasi infiltrasi auditor ke perusahaan
6. Reformasi *audit commite*
7. Hindari kemungkinan creative accounting.

#### **2.1.10. Penelitian-penelitian Terdahulu**

Beberapa penelitian terdahulu yang mengambil topik profesionalisme auditor KAP ditampilkan dalam Tabel 2.1 berikut ini:

TABEL 2.1

## PENELITIAN TERDAHULU TENTANG PROFESIONALISME AUDITOR

Peneliti	Variabel	Hasil penelitian
Sorensen (1967)	Orientasi profesional, turnover dan orientasi birokrasi	Orientasi profesional berhubungan positif dengan ketidakpuasan dan turnover dan berhubungan negatif dengan orientasi birokrasi
Schroder dan Imdieke (1977)	Profesionalisme, ukuran perusahaan dan kepuasan kerja	Profesionalisme tidak berbeda dari sisi ukuran perusahaan, tapi berhubungan negatif dengan kepuasan kerja.
Jimbalvo, et al (1979, 1983)	Hirarki jabatan, profesionalisme	Semakin tinggi level hirarkinya semakin tinggi tingkat profesionalismenya.
Morrow dan Goetz (1988)	Profesionalisme dan komitmen kerja	Profesionalisme adalah bentuk lain dari komitmen kerja.
Pillsbury, Trapp <i>et al</i> (1989)	Gender, komitmen karier dan profesionalisme	Tingkat komitmen karier dan profesionalisme tidak terkait dengan gender.
Lehman (1990)	Gender, profesi, profesionalisme	Wanita sulit menyeimbangkan tanggung jawab profesionalnya, Karakteristik maskulinitas perlu dalam profesi akuntan
Schroeder, Reinstein dan Schwartz (1991)	Komitmen profesional, ukuran KAP, hirarki jabatan dan komitmen organisasional	Komitmen profesional tidak berhubungan dengan ukuran KAP dan hirarki jabatan dan berkorelasi positif dengan komitmen organisasional.
Goetz, Morrow dan Elroy (1991)	Profesionalisme, hirarki jabatan dan ukuran KAP	Hirarki Jabatan dan ukuran KAP berhubungan dengan beberapa dimensi profesionalisme Hall (1968)
Lekatompessy, Jantje E. (1999)	Profesionalisme, komitmen organisasi, hirarki jabatan dan beda KAP	Profesionalisme mempunyai pengaruh positif terhadap komitmen organisasi, kepuasan kerja, dan prestasi kerja, namun berpengaruh negatif terhadap keinginan berpindah pada auditor KAP. Sedangkan pengalaman berpengaruh positif terhadap profesionalisme. Terdapat perbedaan sikap profesionalisme pada tingkat hirarki jabatan auditor di KAP, namun tidak ada beda jika dilihat pada besar kecilnya KAP.

Sumber: rangkuman beberapa penelitian, 2002

## 2.2. Pengembangan Hipotesis

### 2.2.1 Perbedaan Gender

Pillsbury *et al* (1989) dan Trapp *et al* (1989) menyatakan bahwa tingkat komitmen karir dan profesionalisme tidak terkait dengan gender. Wanita dan pria memiliki peluang sama sebagai akuntan dengan tanggung jawab dan prestasi yang sama, oleh karena itu banyak wanita berupaya untuk mendobrak hambatan profesional yang melingkupi bidang akuntansi dengan memasuki tenaga kerja bayaran tersebut (Kessler Haris, 1982, dalam Reed, *et al*, 1994), beberapa diantaranya telah dalam praktek akuntan dan beberapa lainnya telah mengambil studi akuntansi secara serius (Mendelsohn, 1919 dan Palen, 1945, dalam Reed, *et al*, 1994) keunggulan wanita dengan kesabaran, ketekunan dan akurasi dalam akuntansi akan tepat bagi karir akuntan (*Journal of Accountancy*, 1942, dalam Reed *et al*, 1994), walaupun perlakuan diskriminasi sering diterima oleh wanita (James Hunton *et al*, 1995)

Menurut Lehman, 1990 (dalam Reed *et al*, 1994) karakteristik yang berkaitan dengan maskulinitas bukan femininitas perlu untuk mencapai keberhasilan dalam profesi sebagai akuntan. Lebih lanjut Parent *et al* (1989) menyatakan karena wanita sebagai pengurus utama keluarga, merasa lebih sulit dibanding pria untuk menyeimbangkan tanggung jawab profesionalnya dan keluarga mereka. Greenhaus dan Beutell, 1985 (dalam Reed *et al*, 1994) menyatakan bahwa konflik interen peran muncul dari tekanan yang berawal dari domain kerja atau keluarga yang dapat menyebabkan stress yang berat. Konflik inter peran tersebut menciptakan krisis profesionalisme (Cartwright 1978; Chassie dan Bhagat 1980; Cooke dan Rousseau 1984; serta Hall dan Gordon 1973 dalam Reed *et al*, 1994), serta mempengaruhi



waktu dan keterlibatan profesinya (Greenhaus dan Beutell 1985 dalam Reed *et al*, 1994) Oleh karena itu banyak penolakan yang dihadapi wanita yang berupaya untuk memasuki profesi akuntan publik (Lehman 1992). Dari telaah penelitian diatas dapat dibangun hipotesa

***H1: Auditor pada KAP dengan gender wanita memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibanding pria.***

### 2.2.2 Tipe KAP

Hasil penelitian Caplow, 1957 dan Grusky, 1961 (dalam Hall *et al*, 1980) mencatat bahwa ukuran organisasi menciptakan perbedaan karakteristik struktural dalam organisasi, diantaranya organisasi besar lebih kompleks dan lebih formal dibanding organisasi kecil. Penelitian ini didukung oleh penelitian Weeler *et al*, 1987 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992) yang menyatakan hakikatnya lingkungan kerja, struktur organisasi, serta kompensasi evaluasi kerja dan prosedur promosi di kantor akuntan besar berbeda dengan di kantor akuntan kecil, perbedaan ini akan mencakup bidang yang luas termasuk lingkungan kerja, klien, gaji auditor, sistem pelatihan, hirarki organisasi, prestasi dan komitmen profesional dan kompetensinya, juga lebih terstruktur untuk pendekatan auditingnya (Kinney, 1986 dalam Pratt dan Beaulieu, 1992), yang semuanya mempengaruhi tingkat profesionalisme.

Dalam penelitian tentang Akuntan publik, banyak peneliti memakai dikotomi *big firm-non big firm* untuk memudahkan penggunaan proksi besar kecilnya ukuran KAP (Carpenter dan Strawser, 1971; Shockley dan Holt , 1983; Francis dan Wilson, 1988; Wong, 1993 dalam Mardiyah, 2002).

Hasil penelitian Eichenseher dan Shieds, 1983 (dalam Mardiyah, 2002) menemukan bahwa persepsi *expensive* (mahalnya) KAP menentukan kesuksesan klien, di mana *expensive* dan *expertise* KAP merupakan atribut dalam *servis big eight* atau *big firm* (Shockley dan Holt, 1983 dalam Mardiyah, 2002). Faktor *expertise* KAP mendorong klien untuk memilih *big firm* (Eichenseher dan Danos, 1983 dan William, 1988 dalam Mardiyah, 2002)

Goetz, Joe F. *et al* (1991) dan John, 1991 (dalam Mayangsari, 2002) menunjukkan bahwa kualitas auditor meningkat sejalan dengan besarnya kantor akuntan tersebut. Penelitian. Craswell, *et al*, 1995 (dalam Mayangsari, 2002) menyimpulkan bahwa reputasi KAP terbentuk sejalan dengan pengembangan keahlian spesifik industri, pengembangan spesialisasi itu sendiri *costly*, akibatnya dapat meningkatkan *fee* audit. Selanjutnya dengan memiliki keahlian tertentu berarti kualitas audit yang diberikan pada klien akan meningkat.

Menurut Francis dan Wilson, 1988 (dalam Mardiyah, 2002) kualitas audit mendukung *brand name* auditor *big firm*, sesuai dengan hasil penelitian Teoh dan Wong, 1993 (dalam Mayangsari, 2002) yang menunjukkan adanya hubungan positif antara kualitas audit dengan *brand name auditor big firm*. Selanjutnya dapat dibangun hipotesa

***H2: Auditor pada KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibanding dengan auditor pada KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing.***

### 2.2.3. Hirarki Jabatan Kantor Akuntan Publik

Menurut Jiambalvo, 1979 dan Jiambalvo *et al*, 1983 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992) menyatakan dalam KAP yang memiliki tingkatan hirarki dalam organisasi, berarti memiliki batasan wewenang yang jelas. Pekerjaan dilakukan secara tim yang terdiri beberapa staff yang diketuai seorang supervisor, hasil kerja tim ditinjau oleh manajer dan manajer bertanggungjawab terhadap seorang partner. Penelitian tersebut mengindikasikan dengan semakin tinggi level hirarkinya, maka semakin tinggi tingkat profesionalismenya, didukung hasil penelitian Goetz, Joe F. *et al* (1991).

Penelitian Aranya dan Ferris (1984) menyimpulkan hasil bahwa manajer lebih berkomitmen terhadap tempat kerjanya dan profesinya sebagai akuntan dibanding para staff. Sesuai hasil penelitian di atas, Adler dan Aranya (1984) menemukan bahwa semakin tingginya jabatan akuntan publik dalam tingkatan hirarki organisasi, mereka akan memiliki tingkat aktualisasi diri yang lebih kuat, serta komitmen profesional yang lebih tinggi. Penelitian Hood dan Koberg, 1991 (dalam Maghfiroh, 2001) menyimpulkan bahwa partisipasi yang ada pada level lebih tinggi, lebih mengutamakan aktualisasi diri, kepuasan intrinsik dan ekstrinsik yang lebih tinggi dengan komitmen organisasi dan profesi yang lebih tinggi pula.

Penelitian dari Jimbalvo dan Pratt, 1988 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992) menemukan bahwa perbedaan tugas dan tanggungjawab akuntan karena perbedaan tingkatan hirarki jabatan, dalam KAP tingkatan hirarki yang lebih tinggi lebih kuat profesional jugmentnya, keahliannya dan kepemimpinannya dibanding dengan hirarki yang lebih rendah. Hasil penelitian di Indonesia oleh Lekatombesy (1999)

mendukung penelitian diatas, yang intinya terdapat perbedaan sikap profesionalisme pada tingkat hirarki jabatan di KAP. Maka dapat disimpulkan suatu hipotesa

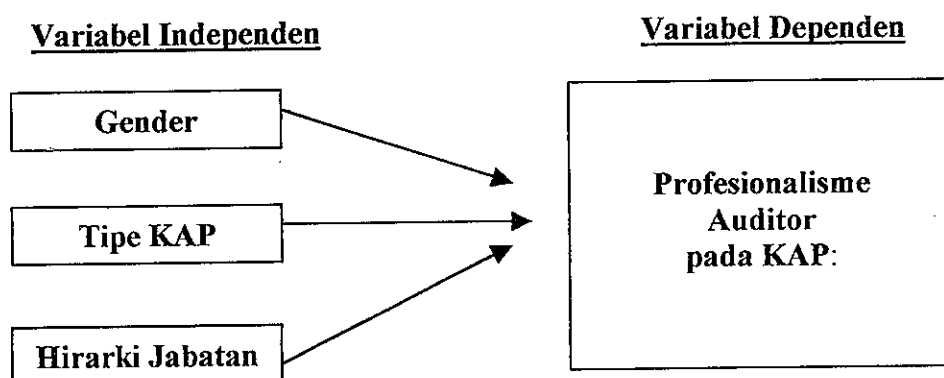
*H3: Perbedaan posisi hirarki jabatan seorang auditor dalam KAP, berdampak pada perbedaan tingkat profesionalismenya*

### 2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Kerangka pemikiran teoritis penelitian ini nampak seperti Gambar 2.1 berikut :

**GAMBAR 2.1**

#### **KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS**



## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1. Jenis dan Sumber Data**

Data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner pada auditor di KAP. Pengambilan sampelnya dilakukan berdasarkan pada Buku Direktori Ikatan Akuntan Indonesia 2001-2002 yang terdiri dari 1) KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing dan 2) KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing..

#### **3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan sampel .**

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP di Indonesia, sampel yang dipakai yaitu auditor KAP yang ada di pulau Jawa, sesuai dengan Buku Direktori Ikatan Akuntan Indonesia 2001-2002 dari 449 KAP di Indonesia, 358 KAP atau 79.73 % ada di pulau Jawa. Unit analisis penelitian ini adalah auditor pada KAP yang berkedudukan sebagai partner, manajer, senior auditor dan junior auditor.

Metode pemilihan sampel yang digunakan adalah metode pemilihan sampel berdasarkan kelompok atau *Clustered Sampling* (Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999). Sampel dikelompokkan untuk memenuhi tujuan penelitian ini, yaitu berdasar gender, tipe KAP dan hirarki jabatan

Jumlah kuesioner yang disebar 900 kuesioner, responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ada 197, namun karena ada 18 responden yang cacat dan tidak

dapat diolah maka yang bisa dijadikan sampel dalam penelitian ini sebanyak 179 responden, dengan rincian dalam Tabel 3.1 berikut :

**TABEL 3.1**  
**SAMPEL PENELITIAN**

Gender		Tipe KAP		Hirarki Jabatan	
1. Pria	91	1. Afiliasi	101	1. Partner	33
				2. Manager	44
2. Wanita	88	2. Nasional	78	3. Senior	58
				4. Junior	44
Sampel	179	Sampel	179	Sampel	179

Sumber: data primer diolah, 2003

Jumlah sampel tersebut diatas mengacu pada Roscoe, 1975 (dalam Sekaran, 2000) yang menyatakan bahwa aturan-aturan dalam penentuan ukuran sampel :

1. *Sample size large than 30 and less than 500 are appropriate for most reseach.*  
(Ukuran sampel lebih besar dari 30 dan kurang dari 500 adalah tepat untuk hampir semua penelitian)
2. *Where samples are to be broken into sub samples (male/female, junior/senior, etc), a minimum sample size of 30 for each category is necessary.* (Dimana sampel harus dipecah-pecah kedalam sub sampel (laki-laki/perempuan, junior/senior, dsb) ukuran minimal dari sampel adalah 30 untuk setiap kategori yang diperlukan.

Sesuai pula dengan *central limit theorema*, menurut Mendenhall dan Bearver, (1992) yang menyatakan bahwa jumlah minimal sampel untuk mencapai kurva normal setidaknya adalah dengan mencapai limit responden 30.

### 3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Data primer yang terkumpul sebagai sampel dalam penelitian ini diperoleh melalui penyebaran kuesioner yang dilakukan dengan cara mengirimkan lewat jasa pos serta menyerahkan dan mengambil langsung kuesioner lewat kontak person di tiap-tiap KAP.

Data mengenai pengiriman dan penerimaan kuesioner penelitian ini disajikan dalam Tabel 3.2 sebagai berikut:

**TABEL 3.2**

#### **PENGIRIMAN DAN PENERIMAAN KUESIONER**

<b>Bulan</b>	<b>Pengiriman Kuesioner</b>	<b>Respon Kuesioner</b>
Februari 2003	75 kuesioner	31 kuesioner
Maret 2003	825 kuesioner	149 kuesioner
April 2003	0	17 kuesioner
<b>Total</b>	<b>900 kuesioner</b>	<b>197 kuesioner</b>

Sumber: Data primer diolah, 2003

### 3.4. Definisi Operasional Pengukuran Variabel

*Independent variable* dalam penelitian ini adalah Gender, Tipe KAP dan Hirarki Jabatan, sedangkan *dependent variable* adalah Professionalisme.

Yang dimaksud dengan gender dalam penelitian ini adalah gender yang dibedakan dalam batasan *sex*, dengan terminologi jenis kelamin yang mengacu pada status reproduksi dan individual seseorang (Fakih, 1996 dalam Djaddang, 2002) yaitu sebagai 1) laki-laki dan 2) perempuan.

Istilah tipe KAP untuk mengganti istilah klasifikasi KAP di Indonesia, dengan membedakan KAP di Indonesia menjadi 2 tipe KAP, sesuai Buku Direktori

Ikatan Akuntan Indonesia 2001-2002 yaitu: 1) KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing dan 2) KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing.

Hirarki jabatan adalah tingkatan jabatan auditor pada KAP. Hirarki jabatan dalam penelitian ini sesuai dengan hirarki jabatan pada KAP di Indonesia (Simamora, 2002), yaitu 1) Partner/ rekanan, 2) Manajer, 3) Senior auditor dan 4) Junior auditor.

Variabel profesionalisme memakai skala yang dikembangkan oleh Hall (1968) yang menilai profesionalisme auditor dari lima dimensi:

- 1) Dedikasi terhadap profesi
- 2) Keyakinan terhadap standart profesi
- 3) Kewajiban Sosial
- 4) Kebutuhan Otonomi
- 5) Afiliasi dengan sesama profesi

Pengukuran Profesionalisme dengan cara menjumlahkan skor tiap-tiap dimensi yang diukur dengan skala interval (*skala Linkert*), responden diminta untuk melakukan rangking preferensi terhadap item pertanyaan. Pertanyaan-pertanyaan yang digunakan bersifat positif dan negatif. Yang merupakan pertanyaan negatif yaitu pada dimensi keyakinan terhadap standart profesi item nomor 1,2 dan 4, pada dimensi kewajiban sosial item nomor 2 dan 4, pada dimensi kebutuhan otonomi item nomor 2 dan 4. Setiap pertanyaan diberikan lima (5) kemungkinan jawaban dengan skala terendah adalah 1 = Sangat Tidak Setuju dan tertinggi adalah 5 = Sangat Setuju

Tinggi rendahnya professionalisme seorang akuntan publik akan tercermin berdasarkan skala professionalisme yang dikembangkan oleh Hall melalui



pertanyaan-pertanyaan tersebut. Makin tinggi skor profesionalisme secara keseluruhan mencerminkan sikap yang positif dan makin rendah skor mencerminkan sikap negatif.

### **3.5. Analisis Data**

#### **3.5.1. Uji Kualitas data**

Menurut Nur Indriantoro dan Bambang Supomo (1999), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji validitas dan uji reliabilitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui akurasi dan konsistensi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Uji kualitas data yang dilakukan dalam penelitian ini antara lain :

##### **1. Uji Reliabilitas**

Adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konstan atau stabil dari waktu ke waktu.

Pengujian ini dilakukan dengan menghitung koefisien *Cronbach alpha* dari masing-masing instrumen dalam satu variabel. Instrumen dapat dikatakan handal (*Reliabel*) bila memiliki koefisien *Cronbach alpha* lebih dari 0,060 (Nunally, 1978 dalam Ghazali, 2001).

##### **2. Uji Validitas**

Digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan-pertanyaan pada kuesioner mampu

untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Iman Gozali, 2002).

### 3.5.2. Uji Non Respon Bias

Uji ini dilakukan bila tingkat respon kuesioner kurang dari 50 %, uji ini dilakukan dengan membandingkan jawaban responden yang datang awal sebagai proksi dari responden yang benar-benar ingin menjawab dengan jawaban responden yang datang akhir sebagai proksi dari responden yang tidak ingin menjawab, alat uji yang digunakan adalah *t-test* (Mayangsari 2002; Mardiyah 2000).

### 3.6. Teknik Analisis.

Teknik analisis yang dipakai untuk menguji hipotesis penelitian ini adalah analisa *t-test*, untuk menguji hipotesis 1 dan hipotesis 2, karena akan membandingkan rata-rata tingkat profesionalisme auditor pada KAP dari sisi gender dan tipe KAP. *Analysis of Variance* (ANOVA) untuk menguji hipotesis 3, karena akan menguji hubungan variabel profesionalisme (*dependen*) dengan variabel hirarki jabatan (*independen / non metrik*).

Tujuannya untuk melihat ada tidaknya perbedaan tingkat profesionalisme secara nyata dilihat dari tiap-tiap variabel independen. Secara statistik dinyatakan sebagai berikut :

Hipotesis 1 :  $\mu_1 \neq \mu_2$

Dimana :

$\mu_1$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor wanita.

$\mu_2$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor pria

Hipotesis 2 :  $\mu_1 \neq \mu_2$

Dimana :

$\mu_1$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor pada KAP yang bekerjasama dengan Kantor akuntan asing.

$\mu_2$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor pada KAP yang tidak bekerjasama dengan Kantor akuntan asing.

Hipotesis 3 :  $\mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq \mu_4$

Dimana :

$\mu_1$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor dengan jabatan partner

$\mu_2$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor dengan jabatan manajer

$\mu_3$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor dengan jabatan senior

$\mu_4$  : rata-rata tingkat profesionalisme auditor dengan jabatan junior

Dalam pengujian ini dasar pengujiannya yaitu penolakan atau penerimaan yang dilakukan dengan membandingkan nilai probabilitasnya dengan tingkat signifikan ( $\alpha$ ) yang telah ditentukan yaitu sebesar 0.05.

Analisis data dan pengujian hipotesis secara detail dibahas dalam BAB IV.

## **BAB IV**

### **PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN**

#### **4.1. Gambaran Umum Responden**

Responden dalam penelitian ini adalah auditor- auditor KAP di Pulau Jawa yaitu di Jakarta, Bandung, Semarang, Solo, Yogyakarta, Surabaya, Malang dan Jember dengan gender pria dan wanita, pada tipe KAP afiliasi dan KAP nasional, yang mempunyai jabatan sebagai partner, manager, senior auditor ataupun junior auditor.

Sebanyak 900 kuesioner telah di kirim ke auditor di 59 KAP melalui jasa pos maupun lewat kontak person pada pertengahan Februari 2003, sampai dengan pertengahan April 2003 telah terkumpul sebanyak 197 kuesioner, dari jumlah tersebut sebanyak 179 yang bisa dijadikan sampel penelitian ini. Adapun respon kuesioner secara lengkap terdapat dalam Tabel 4.1. dibawah ini :

**TABEL 4.1**

#### **RESPON KUESIONER**

Kuesioner yang dikirim	900 kuesioner
Kuesioner yang kembali/ diterima	197 kuesioner
Prosentase kuesioner yang kembali/diterima	21.8 %
Kuesioner yang cacat/ tidak valid	18 kuesioner
Kuesioner yang valid	179 kuesioner
Prosentase kuesioner yang valid	19.8 %

Sumber: data primer diolah, 2003.

*Respon rate* penelitian ini adalah 19.8 %, sebagaimana data diatas dan tergolong cukup untuk *respon rate* penelitian di Indonesia, jika dibandingkan dengan penelitian-peneitian sebelumnya dengan unit analisis yang sama, misalnya Hartawan, 1996; Chandrain dan Indriantoro, 1997; Qadri dan Indriantoro, 1997; Sugeng dan Indriantoro, 1997; Mardiyah dan Gudono, 2001 serta Mardiyah dan Indriantoro, 2001 (dalam Mardiyah, 2002) bahwa *respon rate* penelitian di Indonesia tergolong rendah yaitu sebesar 10% - 16 %.

Data demografi dari 179 responden yang dipakai sebagai sampel dalam penelitian ini secara lengkap terdapat dalam Tabel 4.2 berikut ini :

TABEL 4.2

## STATISTIK DESKRIPTIF: DEMOGRAFI RESPONDEN

Keterangan	Jumlah	Prosentase
1. Gender:		
- Pria	91	50.8
- Wanita	88	49.2
2. Tipe KAP:		
- Afiliasi	101	56.4
- Nasional	78	43.6
3. Hirarki Jabatan:		
- Partner	33	18.4
- Manager	44	24.6
- Senior Auditor	58	32.4
- Junior Auditor	44	24.6
4. Lama Kerja pada KAP:		
- < 3 tahun	56	31.3
- 3 – 6 tahun	31	17.3
- 6 – 9 tahun	15	8.4
- 9 – 12 tahun	33	18.4
- > 12 tahun	44	24.6
5. Umur Responden		
- < 25	19	10.6
- 25 – 35	94	52.5
- 35 – 45	34	19.0
- 45 – 55	28	15.6
- > 55	4	2.2
6. Pendidikan formal:		
- S3	7	3.9
- S2	15	8.4
- S1	136	76.0
- D3	21	11.7

Sumber: data primer diolah, 2003

#### 4.2. Uji Kualitas data

Hasil uji reliabilitas dengan program SPSS *release* 10.00 (dalam lampiran 4) diketahui bahwa variabel profesionalisme mempunyai koefisien *Cronbach alpha* sebesar 0.9023 sehingga dapat dikatakan handal (*Reliabel*) karena koefisien *Cronbach alpha*  $> 0.60$  (Nunally, 1978 dalam Ghozali, 2002).

Hasil uji validitas dengan program SPSS *release* 10 diketahui bahwa korelasi antara skor dari 20 butir pertanyaan terhadap total skor profesionalisme menunjukkan hasil yang signifikan yaitu 0.000, jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing butir pertanyaan adalah valid. (Ghozali, 2002)

#### 4.3. Uji Non Respon Bias

Uji *non respon bias* ini dilakukan karena *respon rate* dalam penelitian ini sebesar 19.8 % atau  $< 50$  %. Caranya dengan membandingkan jawaban responden yang datang pada bulan Februari 2003 sejumlah 31 kuesioner sebagai proksi dari responden yang benar-benar ingin menjawab dengan jawaban responden yang datang pada bulan April 2003 sejumlah 17 kuesioner sebagai proksi dari responden yang tidak ingin menjawab. (Data pengiriman dan penerimaan kuesioner penelitian dalam Tabel 3.2 ).

Hasil uji *Non Respon Bias* dari responden yang datang awal dengan responden yang datang akhir tampak dalam Tabel 4.3 dibawah ini :

**TABEL 4.3**  
**HASIL UJI NON RESPON BIAS**

Profesionalisme			
Responden	Mean	Std Deviasi	
Awal	65.65	9.98	
Akhir	65.29	6.06	
Levene's test		t-test	
<i>F hitung</i>	<i>Sig.</i>	<i>t hitung</i>	<i>Sig.</i>
0.748	0.392	0.132	0.896

Sumber: data primer diolah, 2003

Hasil *Levene's test* terlihat bahwa *F hitung* untuk profesionalisme adalah 0.748 dengan probabilitas 0.392 atau  $>0.05$  berarti kedua variance adalah sama, sedangkan besarnya *t hitung* adalah 0.132 dengan probabilitas 0.896 atau  $> 0.05$  berarti rata-rata profesionalisme dari responden yang datang awal dan akhir tidak berbeda. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa antara jawaban responden yang datang awal dengan yang datang terakhir tidak bias.

#### 4.4. Uji Hipotesis

Penelitian ini dilakukan untuk melihat ada atau tidaknya perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP dari perbedaan gender, tipe KAP dan hirarki jabatannya.

Variabel profesionalisme diukur dengan menggunakan instrumen yang telah dikembangkan oleh Hall (1968), Instrumen ini terdiri dari lima dimensi profesionalisme, yang masing-masing dimensi terdiri atas 4 item pertanyaan dengan menggunakan skala *Likert* 5 poin. Skor yang tinggi menggambarkan profesionalisme yang tinggi dan skor yang rendah menggambarkan profesionalisme yang rendah.



Tabel 4.4. berikut ini menggambarkan statistik deskriptif dari variabel profesionalisme:

**TABEL 4.4**

**STATISTIK DESKRIPTIF: VARIABEL PROFESIONALISME**

<b>Dimensi Profesionalisme</b>	<b>Kisaran teoritis</b>	<b>Kisaran sesungguhnya</b>	<b>n</b>	<b>Standart Deviasi</b>
- Dedikasi	4 – 20	10 – 20	74	2.74
- Standart Profesi	4 – 20	8 – 20	82	3.27
- Kewajiban Sosial	4 – 20	9 – 20	59	2.47
- Kebutuhan Otonomi	4 – 20	12 – 20	101	2.12
- Afiliasi profesi	4 – 20	12 – 20	55	2.21
<b>Profesionalisme (Total)</b>	<b>20 – 100</b>	<b>55 – 100</b>	<b>271</b>	<b>10.66</b>

Sumber: data primer diolah, 2003

Tiap-tiap dimensi profesionalisme memiliki kisaran skor jawaban secara teoritis mulai 4 sampai dengan 20 poin, karena tiap dimensi terdiri dari 4 pertanyaan dengan skor jawaban paling rendah adalah 1 dan skor paling tinggi adalah 5, sehingga jika responden menjawab dengan skor 1 untuk 4 pertanyaan akan memperoleh skor jawaban terendah yaitu 4, dan jika responden menjawab dengan skor 5 untuk 4 pertanyaan akan memperoleh skor jawaban tertinggi yaitu 20.

Kisaran skor jawaban sesungguhnya yaitu: untuk dimensi dedikasi skor jawaban terendah 10 dan skor jawaban tertinggi adalah 20, dimensi standar profesi skor jawaban terendah 8 dan skor jawaban tertinggi adalah 20, dimensi kewajiban sosial skor jawaban terendah 9 dan skor jawaban tertinggi adalah 20, dimensi kebutuhan otonomi skor jawaban terendah 12 dan skor jawaban tertinggi adalah 20, dimensi afiliasi sesama profesi skor jawaban terendah 12 dan skor jawaban tertinggi adalah 20. Jika dilihat dari profesionalisme secara total, kisaran skor jawaban

teoritisnya terendah 20 dan tertinggi 100, dan kisaran skor jawaban sesungguhnya terendah 55 dan tertinggi 100. Angka di atas menunjukkan kecenderungan bahwa profesionalisme para responden secara umum adalah tinggi, dengan skor terendah hampir mendekati rata-rata.

### Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama dalam penelitian ini menyatakan bahwa auditor pada KAP dengan gender wanita memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibanding pria. Pengujian hipotesis pertama ini menggunakan alat uji *t-test*, karena bertujuan untuk membandingkan rata-rata tingkat profesionalisme auditor pada KAP dari sisi gender, pria dan wanita. Hasil *t-test* untuk hipotesis 1 sebagaimana Tabel 4.5 berikut:

**TABEL 4.5**

**STATISTIK DESKRIPTIF: VARIABEL GENDER  
DAN HASIL T-TEST**

Profesionalisme			
Gender	Mean	Std Deviasi	
Pria	73.23	11.21	
Wanita	70.14	9.88	
Levene's test		t-test	
<i>F</i> hitung	Sig.	<i>t</i> hitung	Sig.
0.529	0.468	1.957	0.052

Sumber: data primer diolah, 2003

Hasil *Levene's test* terlihat bahwa *F* hitung untuk profesionalisme adalah 0.529 dengan tingkat probabilitas 0.468 atau  $> 0.05$  berarti menunjukkan bahwa kedua variance adalah sama. Dari tabel *t-test* terlihat bahwa besarnya *t* hitung adalah 1.957 dengan probabilitas 0.052. Karena probabilitas  $> 0.05$  maka  $H_0$  tidak dapat ditolak. berarti bahwa rata-rata tingkat profesionalisme antara auditor wanita dan pria tidak berbeda, sehingga hipotesis 1 ditolak.

## Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis kedua dalam penelitian ini menyatakan bahwa auditor pada KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibandingkan dengan auditor pada KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing. Pengujian hipotesis kedua ini menggunakan alat uji *t-test*, karena bertujuan untuk membandingkan rata-rata tingkat profesionalisme auditor pada KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing dan KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing. Hasil *t-test* untuk hipotesis 2 sebagaimana Tabel 4.6 berikut :

**TABEL 4.6**

**STATISTIK DESKRIPTIF: VARIABEL TIPE KAP  
DAN HASIL T-TEST**

Profesionalisme			
Tipe KAP		Mean	Std Deviasi
Bekerjasama dgn KAP asing		76.55	10.60
Tdk bekerjasama dgn KAP asing		65.44	6.79
Levene's test		t-test	
<i>F</i> hitung	<i>Sig.</i>	<i>t</i> hitung	<i>Sig.</i>
16.758	0.000	8.518	0.000

Sumber: data primer diolah, 2003

Hasil *Levene's test* terlihat bahwa *F* hitung untuk profesionalisme adalah 16.758 dengan tingkat probabilitas 0.000 atau  $< 0.05$  berarti menunjukkan bahwa kedua variance adalah berbeda. Dari tabel *t-test* terlihat bahwa besarnya *t* hitung adalah 8.518 dengan probabilitas 0.000. Karena probabilitas  $< 0.05$  maka  $H_0$  ditolak berarti bahwa rata-rata tingkat profesionalisme antara auditor pada KAP yang yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing dan yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing adalah berbeda, sehingga hipotesis 2 diterima.

### Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini menyatakan bahwa perbedaan posisi hirarki jabatan seorang auditor pada KAP berdampak pada perbedaan tingkat profesionalismenya. Pengujian hipotesis ketiga ini menggunakan alat uji ANOVA, karena akan menguji hubungan antara tingkat profesionalisme auditor pada KAP dengan hirarki jabatan auditor pada KAP tersebut. Hasil uji Anova untuk hipotesis 3 sebagaimana Tabel 4.7 berikut:

**TABEL 4.7**

**STATISTIK DESKRIPTIF: VARIABEL HIRARKI JABATAN  
DAN HASIL ANOVA**

Profesionalisme					
Jabatan		Mean		Std Deviasi	
Partner		89.79		7.03	
Manager		69.77		6.16	
Senior Auditor		70.24		4.33	
Junior Auditor		62.02		4.16	
Levene's test		Intercept		Jabatan	
<i>F</i> hitung	Sig.	<i>F</i> hitung	Sig.	<i>F</i> hitung	Sig.
8.105	0.000	31904.705	0.000	176.574	0.000
Adjusted R. Squared = 0.747					

Sumber: data primer diolah, 2003

Hasil *Levene's test* menunjukkan bahwa nilai *F* hitung sebesar 8.105 dengan probabilitas 0.000 dan berada  $< 0.05$  yang berarti variance dari keempat jabatan tersebut tidak sama.

Nilai *F* hitung untuk variabel *intercept* sebesar 31904.705 dengan probabilitas 0.000 yang berarti signifikan pada 0.05, begitu juga dengan variabel jabatan mempunyai nilai *F* hitung 176.574 dengan probabilitas 0.000 yang berarti juga signifikan pada 0.05. dari hasil uji anova tersebut dapat disimpulkan terdapat

perbedaan tingkat profesionalisme auditor jika dilihat dari hirarki jabatannya, sehingga Hipotesis 3 diterima.

Besarnya *adjusted R squared* = 0.747 yang berarti variabilitas profesionalisme yang dapat dijelaskan oleh variabilitas hirarki jabatan sebesar 74.7 %.

Besarnya perbedaan profesionalisme antar hirarki jabatan terlihat pada Turkey test dan Bonferoni test, dimana antar hirarki jabatan hampir semuanya terdapat perbedaan tingkat profesionalisme dan signifikan pada 0.05 kecuali antara manager dengan senior auditor karena tingkat signifikansi sebesar  $0.972 > 0.05$ .

Oleh karena rata-rata tingkat profesionalisme antara manager dengan senior auditor tidak berbeda maka dalam *homogeneous subsets* terletak pada satu *subset*, sedangkan partner dan junior auditor ada pada *subset* tersendiri.

#### 4.3. Interpretasi Hasil Penelitian.

Dari hasil pengujian terhadap hipotesis dalam penelitian ini, membuktikan bahwa dua dari tiga hipotesis yang diajukan oleh penulis dalam penelitian ini diterima, sedangkan satu hipotesis ditolak.

Hipotesis pertama dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa auditor pada KAP dengan gender wanita memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibanding pria, hasil *t- test* yang telah dilakukan menolak hipotesis pertama, karena terbukti bahwa auditor pada KAP dengan gender wanita memiliki tingkat profesionalisme yang tidak berbeda dengan pria..

Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan hasil penelitian Parent *et al* ,1989; Greenhaus dan Beutell, 1985; Cartwright, 1978; Chassie dan Bhagat, 1980;

Cooke dan Rousseau, 1984; serta Hall dan Gordon, 1973 (dalam Sarah A. Reed *et al*, 1994) yang intinya bahwa wanita sebagai pengurus utama keluarga mengalami konflik interen peran yang berawal dari domain kerja atau keluarga, dan merasa sulit untuk menyeimbangkan tanggung jawab profesionalnya dan keluarga sehingga menciptakan krisis profesionalisme. Hasil dari penelitian ini berarti mendukung hasil penelitian Pillsbury *et al* (1989) dan Trapp *et al* (1989), yang menyatakan bahwa tingkat profesionalisme tidak terkait dengan gender, wanita dan pria memiliki peluang sama sebagai akuntan dengan tanggung jawab dan prestasi yang sama.

Justifikasi yang berkaitan dengan tidak adanya perbedaan tingkat profesionalisme antara auditor wanita dengan pria adalah bahwa keunggulan wanita dengan kesabaran, ketekunan dan akurasi dalam akuntansi, tepat bagi karir akuntan (*Journal Accountancy*, 1942 dalam Sarah A. Reed *et al*, 1994).

Hipotesis kedua dalam penelitian ini menyatakan bahwa auditor pada KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing memiliki tingkat profesionalisme yang berbeda dibandingkan dengan auditor pada KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing. Hasil uji hipotesis dengan *t-test* yang telah dilakukan menerima hipotesis kedua, karena terbukti bahwa terdapat perbedaan tingkat profesionalisme pada auditor jika dilihat dari tipe KAP nya.

Hasil penelitian ini berarti telah mendukung hasil penelitian terdahulu seperti Goetz, Joe F *et al* (1991), dan John, 1991 (dalam Mardiyah, 2002) yang menyatakan bahwa kualitas auditor meningkat sejalan dengan besarnya kantor akuntan tersebut, serta menguatkan penelitian Dopuch dan Simunic, 1980; 1982; (dalam Mayangsari, 2002) yang menyatakan bahwa auditor yang berasal dari *big firm* atau yang berafiliasi dengan kantor akuntan internasional memiliki kualitas yang lebih tinggi

karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas, seperti pelatihan, pengakuan internasional serta adanya *peer review*.

Justifikasi mengenai perbedaan tingkat profesionalisme dilihat dari tipe KAP sebagaimana penelitian Weeler *et al*, 1987 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992) yang menyatakan hakikatnya lingkungan kerja, struktur organisasi, serta kompensasi evaluasi kerja dan prosedur promosi di kantor akuntan besar berbeda dengan di kantor akuntan kecil, perbedaan ini akan mencakup bidang yang luas termasuk lingkungan kerja, klien, gaji auditor, sistem pelatihan, hirarki organisasi, prestasi dan komitmen profesional dan kompetensinya. juga lebih terstruktur untuk pendekatan auditingnya (Kinney, 1986 dalam Pratt dan Beaulieu 1992), yang semuanya mempengaruhi tingkat profesionalisme.

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini menyatakan bahwa perbedaan posisi hirarki jabatan seorang auditor pada KAP berdampak pada perbedaan tingkat profesionalismenya. Hasil uji hipotesis dengan anova berhasil menerima hipotesis ketiga tersebut, karena terbukti ada perbedaan tingkat profesionalisme auditor jika dilihat dari hirarki jabatan auditor tersebut pada KAP. Berarti hasil penelitian ini mendukung penelitian terdahulu yang dilakukan Goetz, Joe F. *et al* (1991) yang menyimpulkan bahwa rangking jabatan dalam hirarki perusahaan menunjukkan kekuatan dimana rangking lebih tinggi berhubungan dengan level profesionalisme yang lebih tinggi.

Justifikasi dari hasil penelitian diatas sesuai dengan hasil penelitian Jiambalvo, 1979 dan Jiambalvo *et al*, 1983 serta Adler dan Aranya, 1984 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992), dan Lekatompessy (1999) yang intinya perbedaan tugas dan tanggung jawab akuntan karena perbedaan tingkatan hirarki jabatan, yaitu dengan

semakin tingginya jabatan akuntan publik dalam tingkatan hirarki organisasi, mereka akan memiliki tingkat aktualisasi diri yang lebih kuat, serta komitmen profesional yang lebih tinggi.



## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1. Simpulan**

Penelitian ini merupakan penelitian empiris yang bertujuan untuk mengetahui dan menganalisa ada tidaknya perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP di Indonesia, dilihat dari gender, tipe KAP dan hirarki jabatannya.

Hasil pengujian hipotesis dan analisis yang telah dilakukan diketahui bahwa tidak ada perbedaan tingkat profesionalisme auditor KAP jika dilihat dari perbedaan gender, ini terbukti dari hasil uji hipotesis yang menolak hipotesis 1 .

Tingkat profesionalisme auditor pada KAP di Indonesia berbeda jika dilihat dari perbedaan tipe KAP tempat auditor tersebut berkarir, sesuai dengan hasil uji hipotesis yang menerima hipotesis 2, dimana auditor pada KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing memiliki tingkat profesional yang lebih tinggi dibanding dengan auditor pada KAP yang tidak bekerjasama, karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang dikaitkan dengan kualitas, seperti pelatihan dan pengakuan internasional (Dopuch dan Simunic, 1980; 1982 dalam Mayangsari, 2002) dan (Weeler *et al*, 1987; Kinnry, 1986 dalam Pratt dan Beaulieu, 1992)

Hirarki Jabatan pada KAP di Indonesia juga mempengaruhi tingkat profesionalisme auditor pada KAP tersebut, hal ini didukung oleh hasil uji hipotesis yang telah menerima hipotesis 3 yang berarti terdapat perbedaan tingkat profesionalisme auditor pada KAP di Indonesia jika dilihat dari hirarki jabatannya, dimana semakin tinggi hirarki jabatan auditor semakin tinggi pula tingkat profesionalismenya, sesuai dengan hasil penelitian terdahulu dari Jiambalvo, 1979

dan Jiambalvo *et al*, 1983; Adler dan Aranya, 1984 (dalam Pratt dan Beaulieu, 1992), serta Lekatompessy (1999).

## 5.2. Implikasi Penelitian

Hasil dari penelitian ini mempunyai implikasi sebagai berikut:

### a) Implikasi Praktis

Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa perbedaan gender auditor pada KAP di Indonesia ternyata tidak mengakibatkan perbedaan tingkat profesionalismenya, berarti wanita dan pria memiliki peluang yang sama sebagai akuntan / auditor dengan tanggung jawab dan prestasi yang sama (Pillsbury *et al*, 1989 dan Trapp *et al*, 1989), hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian di Indonesia tentang perbedaan gender oleh Widhayanti (2001) yang menyimpulkan perbedaan gender di Indonesia tidak mengakibatkan perbedaan perilaku dan etika antara akuntan wanita dan akuntan pria..

Berdasarkan hasil penelitian diatas maka KAP di Indonesia harus memberikan porsi dan kesempatan yang sama bagi auditornya baik itu wanita ataupun pria untuk mengembangkan kariernya .

Adanya bukti bahwa perbedaan tipe KAP yaitu KAP yang bekerjasama dengan kantor akuntan asing dan KAP yang tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing di Indonesia yang mengakibatkan perbedaan tingkat profesionalisme para auditornya, karena disebabkan perbedaan karakteristik pada KAP yang bersangkutan diantaranya lingkungan kerja, klien, gaji auditor, struktur organisasi dan sistem pelatihan (Weeler, *et al* 1987 dalam Pratt dan Beaulieu, 1992), maka harus dipahami dan dijadikan masukan bagi KAP yang

tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing dalam mengembangkan profesionalisme para auditornya, sehingga walaupun tidak bekerjasama dengan kantor akuntan asing mereka tetap menjaga standart dan memiliki tingkat profesionalisme yang sama.

Perbedaan posisi hirarki jabatan auditor pada KAP di Indonesia terbukti mengakibatkan perbedaan tingkat profesionalismenya, sesuai dengan penelitian Lekatompessy (1999) di Indonesia, karena itu KAP-KAP di Indonesia harus merancang suatu sistem untuk mengembangkan dan menjamin profesionalisme auditornya sehingga perbedaan posisi hirarki jabatan hanyalah sebagai perbedaan tugas dan tanggungjawab saja, tidak berarti berbeda tingkat profesionalismenya.

#### **b) Implikasi Kebijakan**

Hasil penelitian ini memberikan kontribusi bagi organisasi IAI dalam pengembangan standar profesionalisme, kode etik serta aturan-aturan yang berkaitan dengan akuntan publik, auditor dan pengauditan di Indonesia, sehingga citra profesionalisme KAP dan auditor di Indonesia tidak kalah dengan KAP dan auditor asing.

Perguruan tinggi harus mulai memasukkan materi profesionalisme seperti standar profesionalisme, kode etik dan dimensi-dimensi profesionallisme lainnya dalam kurikulum akuntansi untuk mengimbangi materi teknik akuntansi dan auditing, sehingga lulusannya akan menjadi akuntan dan auditor yang lebih profesional.

### 5.3. Keterbatasan Penelitian

Ada beberapa keterbatasan yang ditemukan dalam penelitian ini, yang sangat mungkin mempengaruhi hasil penelitian secara keseluruhan, yaitu:

- a) Profesionalisme auditor pada KAP dalam penelitian ini diukur dengan memakai instrumen profesionalisme yang dikembangkan oleh Hall (1968) .
- b) Penyebaran kuesioner dalam penelitian ini tidak bisa langsung ke responden, tetapi melalui KAP yang bersangkutan dan dikoordinir oleh kontak person.
- c) Responden yang dijadikan sampel penelitian ini adalah auditor pada KAP di pulau Jawa, dengan asumsi bahwa 80% KAP ada di pulau Jawa, sehingga hasil penelitian ini diharapkan bisa mewakili auditor di Indonesia.

### 5.4. Saran

Beberapa saran yang harus diperhatikan bagi peneliti selanjutnya yang ingin mereplikasi konsep penelitian ini , yaitu :

- a) Penyebaran kuesioner ke auditor secara langsung akan lebih meningkatkan kualitas data responden.
- b) Hendaknya KAP di luar pulau Jawa juga diikutsertakan karena akan lebih mewakili kondisi Indonesia, walaupun sebenarnya 80% jumlah KAP di Indonesia ada di pulau Jawa.
- c) Digunakannya instrumen profesionalisme auditor yang lain dari penelitian ini, untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian mengenai profesionalisme auditor di Indonesia.

## BIBLIOGRAFI

- Abdurrahim 1998, *Pengaruh gender terhadap perilaku akuntan pendidik*, Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Aranya N. and Amernic, J. Pollock, 1981, "An Examination of Professional Committed in Publik Accounting, Accounting", *Organizations and Society*, Vol 6, No, 4.
- \_\_\_\_\_ and K. Ferris, 1984, " A Reexamination of accountants organizational profesional conflict, *The Accounting Review*, Januari, pp. 1-15.
- Arens, A.A., and J.K. Loebbecke. 1994, "*Auditing An Integrated Approach*" Sixth Edition, Perntice-Hall Inc.
- Arthur R. Wyatt, 1989, "Accounting Standart and the Profesional Auditor", *Accounting Horizons*, June.
- Auditor*, 2002, edisi Juni.
- Bambang Sudibyo, 2002, *Akuntan Publik di Indonesia*, Media Akuntansi, Edisi April, 2002
- Beatty. Rondalph P., 1989, Auditor Reputation and The Pricing of Initial Public Offerings, *The Accounting Review*, Vol. LXIV, No. 4
- Bedard. Jean, Coulombe. Daniel dan Courteau, Lucie, 2000, "Demand and Supply of Auditing in IPO's: An Empirical Analysis of The Quebec Market", *International Journal Of Auditing*
- Berton, L. 1985. "Audit Fee fall as CPA Firm Jockey for Bids". *The Wall Street Journal*. January, h.33.
- Beauchamp dan Bowie, 2002, *Media Akuntansi*, September 2002.
- Boynton, W.C, and W.C. Kell.1996,"*Modern Auditing*, "John Wiley & Sons Inc, United States of Amerika.
- Burns, C.D. & Haga, J.W. (1977), "Much ado About Profesionalism: A Second Look At Accounting", *The Accounting Review* (July) 52(3):705-715
- Business Week, 2002, "*Tip Beberapa Tindakan Reformasi Profesi Akuntan*", Media Akuntansi, Edisi: 25/ April

- Ceal Moran Pillsbury, Liza Capozzoli and Amy Ciampa, 1989, "A Synthesis of Research Studies Regarding the Upward Mobility of Women in Public Accounting", *Accounting Horizon*, March.
- Craswell, Allen T, Jere R. Francis dan Stephen L. Taylor, 1995, "Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization". *Journal of Accounting and Economics* (20): 297 – 322.
- Christiawan, 1994, "*Profesionalisme Dalam Era Industrialisasi*", Usahawan, Maret, Vol. 3
- Dan M. Guy, C. Wayne Alderman, Alan J. Winter, 2002, *Auditing*, Edisi kelima, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Dorojatun Kuncoro Jakti, 2002, *Pembenahan Etika di BPKP*, Media Akuntansi, Edisi Oktober, 2002
- Douglas E. Ziegenfuss and Anusorn Singhapakdi, 1994, "Professional Value and the Ethical Perceptions of Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 34-44.
- Dwight R. Norrist and Robert E. Niebuhr, 1983, "Professionalism, Organizational Commitment and Job Satisfaction in an Accounting Organization", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, NO. 1, pp. 49-59
- Etna Nur Afri Yuyeta, 2001, *Pengaruh tindakan supervise dan persepsi kewajaran tingkat upah serta promosi terhadap kepuasan kerja dan keinginan berpindah akuntan public junior*, Tesis Magister Sains Akuntansi, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Francis, JR and Wilson, ER, 1988, "Auditor Changes A Joint Test of Theories Relating to Agency Cost and Auditor Differentiation", *The Accounting Review*, October, h. 663-82.
- Gani S. Heryanto, 1997, "*Pengaruh faktor internal dan eksternal terhadap tingkat kesediaan penggabungan usaha KAP di Indonesia*", Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Goetz, Joe F; Morrow Paula C; McElroy, James C, 1991, "The Effect of Accounting Firm Size and Member Rank on Professionalism", *Accounting, Organization and Society*, Vol 16.
- IAI, 2001, *Standart profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat, Cetakan Pertama

- dan Direktorat Pembinaan akuntan dan Jasa penilai Dorjen lembaga Keuangan Departemen Keuangan RI, 2001, *Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*,
- ICW, 2002, *Big Five pun Salah*, Auditor, Edisi Juli, 2002
- Iman Ghozali, 2002, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*, Edisi Dua, Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- IFAC, 1998 *Guidance on the Formation and Organization of a Professional Accounting Body* "(2000), Media Akuntansi, September 2002.
- James E. Hunton, Presha E. Neidermeyer and Benson Wier. 1995 "Hierarchical and Gender Differences in Private Accounting Practice", *Accounting Horizons* Vol 10 No. 2 June 1996
- Jamie Pratt dan Phil Beaulieu, 1992, "Organizational Culture in Public Accounting: Size, Technology, Rank and Functional area", *Accounting Organization and Society*, Vol. 17, No. 7, pp. 667-684
- Jan Hoesada, 2002, *Dampak Kasus Mega Skandal Akuntansi Bagi Perkembangan dan Masa Depan Profesi Akuntansi*, Media Akuntansi, Edisi September.
- Jeffrey R. Cohen dan Robert M. Turner, 1990, "Ethics and Professionalism: The CPA In Industry", *CPA Jurnal*.
- Johnson J.T, 1991, *Profesi dan Kekuasaan*, Pustaka Grafiti Jakarta.
- Jusuf, Al Haryono, 2001, *Auditing*, Cetakan ke I, STIE YKPN, Yogyakarta.
- Katty Petrony and Mark Beasley, 1997, "Error in Estimation of Accounting Judgment", *Accounting Horizon*, April
- Kanto Santosa, 2002, *Dampak Kebangkrutan Enron terhadap citra profesi Akuntan Publik*, Media Akuntansi, edisi 25 April 2002.
- Kalbers dan Fogarty, 1995 "Professionalism and Its Consequences: A Study of Internal Auditors", *Journal of Practice & Theory*, Vol. 14 No. 1.
- Korompis 1990 *Swa*, edisi April
- Kwik Kian Gie, 2002, *Membatasi Gerak Auditor Asing*, Auditor, Edisi Juli 2002
- Lekatompessy, 1999, *Hubungan Profesionalisme dengan Konsekuensinya: komitmen organisasi, kepuasan kerja, prestasi kerja dan keinginan berpindah, studi empirik di lingkungan kantor akuntan publik*, Skripsi Jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada Yogyakarta.

- Maghfirah, Siti, 2001, Pengaruh kultur organisasi dan pelatihan profesional terhadap hubungan antara personalitas individu dan kreativitas: studi pada KAP., *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung*
- Manao. Hekinus dan Nursetyo. Yogi, 2002, " An Audit Quality Comparison Between Large and Small CPA Firm in Indonesia in the Context of Going Concern Opinion: Evidence Based on Auditees' Financial Ratio; *Proceedings The 5<sup>th</sup> Indonesian Conference on Accounting, Semarang.*
- Mardiyah, Aida Ainul 2002, "Pengaruh Perubahan Kontrak, Keefektifan Auditor, Reputasi Klien, Biaya Audit, Faktor Klien dan Faktor Auditor terhadap Auditor Changes: Sebuah Pendekatan dengan Model Kontijensi RPA". *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi ke V. Semarang*
- Mary Beth Armstrong and Janice I. Vincent, 1988, "Public Accounting: A profession at a Crossroads", *Accounting Horizons*, March.
- Mayangsari 2002, "Bukti empiris pengaruh spesialisasi industri auditor terhadap earning response coefficient", *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi ke V. Semarang*
- Mendenhall W. and R.J. Beaver, 1992, *A Course in Business Statistics*, Third Edition, PWS Ken Publishing Company.
- Menteri Keuangan RI, 1997, *SK Menkeu Nomor 43/KMK.017*, 27 Januari 1997
- Michael W. Trapp, Roger H. Hermanson and Deborah H. Turner, 1989, "Current Perceptions of Issues Related to Women Employed in Public Accounting", *Accounting Horizon*, March
- Norris, Dwight.T and Nieburh, 1983, "Profesionalism, Organizational, Commitment and Job Satisfaction in Accounting Organization", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 9, No. 1.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999, *Metodologi penelitian bisnis, untuk akuntansi dan manajemen*, BPFE Yogyakarta, Edisi pertama.
- Power, C. 1984, *Canned Accountants*, Forbes, January 16, h. 123.
- Primawati. Lucia Diah, 2001, *Sikap Kerja, Motivasi, Persepsi Diskriminan dan Komitmen Organisasi Akuntan Manajemen, dilihat dari perbedaan gender dan Jabatan*, Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Rahmi Widhiyanti, 2001, *Analisa perbedaan gender terhadap perilaku dan etika akuntan pemerintah di Jateng*, Tesis Magister Sains Akuntansi, Universitas Diponegoro Semarang.



- Rahmawati, 1997, *Hubungan antara profesionalisme internal auditor dengan kinerja, kepuasan kerja, komitmen organisasi dan keinginan berpindah*, Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Richard H. Hall, 1968, "Professionalism and Bureaucratization", *American Sociological Review*.
- \_\_\_\_\_, Norman J. Johnson, Eugene Haas, 1980, "Organizational Size, Complexity and Formalization", *American Sociological Review*.
- Robins, Stephen P, 1996, *Perilaku Organisasi*, Edisi Bahasa Indonesia, PT. Prehallindo Jakarta.
- Samekto, 1999, *Perbedaan kinerja laki-laki dan wanita pada KAP di Surabaya*, Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Santosa, 2001, *Analisa perbedaan gender terhadap perilaku auditor BPKP*, Tesis Magister Sains Akuntansi, Universitas Diponegoro Semarang.
- Sarah A.Reed, Stanley H. Kratchman and Robert H. Strawser, 1994, "Job Satisfaction, Organization Comitment and Turn Over Intention of United States Accountant, The impact of Locus of Control and Gender, Accounting", *Auiditing and Acccountability Journal*, Vol. 20, No. 1, pp. 31-58.
- Sekaran, Uma, 2000, *Research Methods For Business*, Thirth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Simamora, Henry, 2002, *Auditing*, Cetakan ke I, April, UPP. AMP YKPN, Yogyakarta.
- Sofyan S. Harahap, 2002, *Akuntan publik di Indonesia dan Kasus Enron*, Media Akuntansi, 25 April 2002
- Soekmadidjaja Soekamana, 1989, *Cara mengikat pekerja profesional*, Swa, Edisi Desember.
- Sulton, Steven G, 1993, "Toward and Understanding of the Factor Affecting the Quality of the Audit Process", *Decision Sciences*, Vol. 24, h. 88-105.
- Sumardi 2001 *Pengaruh pengalaman terhadap profesionalisme serta pengaruh profesionalisme terhadap kinerja dan kepuasan kerja.(studi empiris auditor BPKP)*, Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Syahril Djaddang, 2002, *Analisa intensitas moral dan orientasi etis dilihat dari gender dan aspek demografi pada auditor BPK*, Tesis Universitas Diponegoro, Semarang.

- Tamri Abeng, 1997, *Dari Meja Tantri Abeng: gagasan, wewenang, terapan, dan renungan*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta
- Teoh, Siew Hong dan T.J.Wong, 1993. "Perceived Auditor Quality and the Earning Response Coefficient". *The Accounting Review*. 346-366.
- Tom Lee, 1995, "The Professionalization of Accountancy, A History of protecting the public interest in a self-interested way, Accounting", *Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 4, pp. 48-68.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, new Jersey.
- William, David D, 1986, "The Potential Determinan of Audit Changes", *Journal of Businnes and Finance*, Vol. 15, No. 2, Summer, h. 243-261.
- William E. Shafer, D. Jordan Lowe and Timothy J. Fogarty, 2002, "The Effect of Corporate Ownership on Public Accountants' profesionalism and Ethics", *Accounting Horizons*, Vol. 16, No. 2, June, pp. 109-124